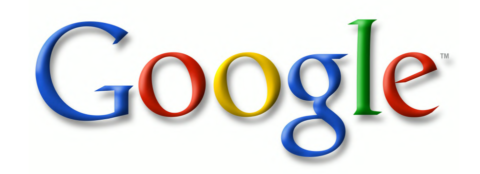
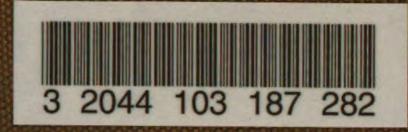



3 2044 103 187 282

France

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

PARIS. — E. DE SOYE ET FILS, IMPRIMEURS, 18, RUE DES FOSSÉS-SAINT-JACQUES.

FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DROIT ROMAIN

L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

ET LES LIBÉRALITÉS TESTAMENTAIRES DANS L'EMPIRE ROMAIN

DROIT FRANÇAIS

L'IMPOT SUR LE REVENU

DES VALEURS MOBILIÈRES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS
sera soutenu le Mardi 26 *juillet* 1887, à 3 *heures*

PAR

JACQUES VAVASSEUR
AVOCAT A LA COUR D'APPEL DE PARIS

Président : M. LYON-CAEN

Suffragants MM. DEMANTE, ALGLAVE *Professeurs.* ESMEIN *Agrégé.*

PARIS
LIBRAIRIE PICARD-BERNHEIM ET C[ie]
ALCIDE PICARD ET KAAN, ÉDITEURS
11, RUE SOUFFLOT, 11

1887

A MON PÈRE

DROIT ROMAIN

L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

ET

LES LIBÉRALITÉS TESTAMENTAIRES

DANS L'EMPIRE ROMAIN

INTRODUCTION

Les impôts indirects existaient en très grand nombre dans l'empire romain : en dehors des impôts importants, des *portoria*, qui correspondent aux droits de douanes, d'octrois et de péages; de la *vicesima hereditatium*, frappant les successions et les libéralités testamentaires; de la *vicesima manumissionum*, sur les affranchissements; de la *centesima rerum venalium*, taxe d'un centième sur les denrées vendues aux enchères, il y avait une foule d'autres taxes indirectes sur les procès, sur le sel, sur les mines, sur les portes et les colonnes (1), et l'on vit même, à certaines époques, des impôts frappant les entremet-

(1) Toutes ces taxes ont été étudiées dans l'intéressant ouvrage de Dureau de la Malle, sur l'*Économie politique des Romains*.

teurs et les courtisanes, *lenones et meretrices*, et des taxes établies sur les égouts, les matières fécales, *cloacarium*, et jusque sur les latrines : ce qui faisait dire à Juvénal :

Conducunt foricas; cur non omnia (1)?

L'étude de toutes ces taxes est loin de présenter un égal intérêt; plusieurs ne fournirent au Trésor que des ressources passagères, et ne présentent qu'un intérêt médiocre au point de vue juridique ou financier : tout au plus donnent-elles quelques indications curieuses au point de vue des mœurs.

Parmi tous les impôts indirects romains, la *vicesima hereditatium* mérite particulièrement d'attirer notre attention.

Il est, en effet, intéressant d'étudier cet impôt : 1° à raison de sa durée dans l'empire romain; 2° à cause des ressources importantes qu'il dut fournir; 3° à cause de l'influence qu'il a exercée sur le droit privé romain.

1° Nous ne sommes pas fixés d'une façon certaine sur la date exacte de la création de la *vicesima hereditatium* et sur la date de son abolition; nous étudierons dans le chapitre premier les conjectures qui ont été faites par les auteurs à ce sujet; nous pouvons cependant affirmer que l'impôt des successions a existé dans l'empire romain d'une façon interrompue depuis Auguste au moins jusqu'à Dioclétien, c'est-à-dire près de trois siècles. Il est évident qu'une institution qui a duré aussi longtemps dut avoir une importance considérable.

2° Quant aux ressources que cet impôt fournit au

(1) *Satyr.*, III, 38.

Trésor, elles devaient être abondantes : sans doute les citoyens romains payaient seuls la *vicesima hereditatium;* mais ils étaient déjà nombreux sous Auguste; le dernier recensement connu date de l'empereur Claude et donne un total de 5,984,072 citoyens romains (1). Les concessions du droit de cité devinrent de plus en plus nombreuses jusqu'à la réforme de Caracalla, qui étendit à tous les habitants de l'empire la qualité de citoyen romain; cette innovation n'eut même d'autre but, d'après l'historien Dion Cassius, que de rendre plus productif l'impôt des successions.

Sans doute les proches parents du *de cujus* étaient exemptés de ce droit de mutation; mais nous savons que l'usage du testament était fréquent à Rome, qu'on léguait souvent la plus grande part de sa fortune à ses amis ou même à des personnages illustres (Cicéron nous apprend (2) qu'il reçut ainsi plus de 20 millions de sesterces), ou encore à l'empereur : Auguste reçut, d'après le témoignage de Suétone (3), 1,400 millions de sesterces. Cet usage, qui conduisait à dépouiller sa famille légitime, dégénéra en un tel abus qu'on fut obligé de rendre une loi, la loi Falcidie, pour défendre d'enlever par testament aux héritiers institués plus du quart de la succession.

Il résulte de cette coutume que l'exemption des proches parents ne devait diminuer que d'une part assez minime le rendement de l'impôt des successions.

(1) Cognat, *Études historiques sur les impôts indirects chez les Romains*, p. 226.

(2) « Ego enim amplius H. S. ducenties acceptum hereditatibus retuli. » (*Philip.* II, XVI.)

(3) *August.*, CI.

3° La *vicesima hereditatium* exerça sur le droit privé une influence dont il est intéressant de signaler les traces.

Nous verrons dans le § 1er du premier chapitre, à propos des origines de notre impôt, que les Triumvirs tentèrent, en l'an 714 de Rome, d'établir un impôt sur les libéralités testamentaires, à l'exception des successions *ab intestat* : c'est dans cette même année que fut portée la loi Falcidie, et nous montrerons qu'il n'y eut pas là une simple coïncidence.

C'est par cette influence que l'on explique la loi 7 au Digeste, *Qui testamenta facere possunt*, XXVIII, 1.) Ce texte est emprunté au commentaire d'un jurisconsulte, Œmilius Macer, *ad legem vicesimam*, dont nous trouvons plusieurs autres extraits insérés au Digeste; ce fragment est ainsi conçu : *Si mutus aut surdus, ut liceret sibi testamentum facere, a principe impetraverit, valet testamentum.* Quel rapport y avait-il entre cette concession de la *factio testamenti* à un sourd et à un muet et la loi vicésimaire? On suppose que si les empereurs accordaient à un muet ou à un sourd la faculté de tester, c'était dans cette pensée que, le testament devant écarter la famille légitime, les héritiers testamentaires ne pourraient invoquer l'exemption des proches parents, et par conséquent paieraient la *vicesima*, dont les héritiers légitimes eussent peut-être été dispensés (1).

Enfin les auteurs, qui ont écrit sur ces matières (2),

(1) Vigié, *Études sur les impôts indirects romains, Vicesima hereditatis*, p. 27.

(2) Vigié, *ibid*, p. 22. — M. Ch. Poisnel, dans une étude sur l'*abrogation de la Vicesima hereditatis*, parue dans les *Mélanges d'archéologie et d'histoire de l'Ecole française de Rome*, p. 322, a particulièrement

pensent qu'il y eut, dans l'esprit d'Auguste, un lien intime entre l'établissement de l'impôt des successions et les mesures connues sous le nom de lois caducaires. Auguste voulait, en effet, par la législation caducaire, restreindre le célibat et augmenter le nombre des unions légitimes, afin de remédier à la dépopulation de l'empire; le moyen qu'il employa consista à accorder des privilèges de succession aux héritiers *patres* et à frapper de déchéances ou d'incapacités les héritiers *cœlibes*. La loi vicésimaire dut également lui servir dans cette tentative : car nous verrons que cette loi exemptait complètement des droits de mutation les proches parents : or cette immunité pouvait, à la rigueur, être considérée comme une récompense offerte aux *patres*, puisqu'ils étaient assurés de transmettre leurs biens à leurs enfants, sans que ceux-ci fussent astreints à payer des droits de mutation par décès. Les *cœlibes*, au contraire, n'ayant pas d'enfants légitimes, et disposant le plus souvent de leurs biens en faveur de personnes étrangères, laissaient une succession, que les héritiers ne pouvaient recueillir qu'en acquittant l'impôt.

La loi vicésimaire nous apparaît donc, au moins sous Auguste, avec un caractère politique et social, que d'ailleurs elle perdit bientôt, pour devenir sous ses successeurs une simple mesure fiscale, destinée uniquement à fournir des ressources au Trésor.

Tels sont les différents intérêts que présente l'étude de l'impôt des successions à Rome; nous n'avons pas encore parlé de l'intérêt qu'il peut y avoir à

mis en lumière les rapports de la loi vicésimaire et des lois Pappiennes.

comparer la *Vicesima hereditatium* avec notre impôt moderne des mutations par décès; nous signalerons dans le courant de cette étude les différences profondes, qui séparent l'impôt romain de l'impôt français actuel. Nous nous contenterons de les indiquer ici brièvement.

En droit français, le taux du droit de mutation par décès varie suivant la proximité du degré de parenté; en droit romain, le taux est uniformément d'un vingtième, c'est-à-dire de 5 pour 100, mais les proches parents sont complètement exemptés. Il est difficile de dire quel système est préférable. Mais la législation romaine nous paraît avoir incontestablement l'avantage sur la législation française : 1° lorsqu'elle exempte de tout droit les successions pauvres, ce qui n'existe pas en France; — 2° en ce que le principe si rigoureux de la non-distraction des charges, de la perception sur l'actif brut, n'existait pas en droit romain; ou si cette assertion paraît téméraire en présence de l'obscurité des sources, tout au moins peut-on affirmer qu'il n'existait pas avec autant de rigueur qu'aujourd'hui.

Les documents anciens ne nous fournissent malheureusement que des renseignements assez vagues sur cet impôt, dont il serait si intéressant d'étudier le fonctionnement à tant de points de vue, ainsi que nous venons de le montrer; nous avons trois catégories de sources : 1° les documents juridiques; 2° les auteurs littéraires ou historiques; 3° les inscriptions.

1° DOCUMENTS JURIDIQUES

Nous trouvons au Digeste les fragments suivants, extraits du commentaire du jurisconsulte Œm. Macer, *ad legem vicesimam;* ce jurisconsulte fut contemporain de l'empereur Alexandre Sévère.

Frag. 13, *de Transact.*, II, 15.

Frag. 37, *de Religiosis*, XI, 7.

Frag. 7, *Qui testamenta*, XXVIII, 1.

Frag. 68, *ad leg. Falcid.*, XXXV, 2.

Frag. 154, *de Verb. signif.*, L, 16.

Le fragment 2, § 44, *de Origine juris*, nous apprend qu'un jurisconsulte, Ofilius, ami de César, écrivit un ouvrage : *de legibus vicesimæ*, mais le Digeste ne nous en a conservé aucun extrait.

Au code de Justinien, nous trouvons la loi 3, *de Edicto divi Hadriani tollendo*, VI, 33.

Les *Sentences de Paul*, IV, 6, contiennent un titre tout entier intitulé : *de Vicesima*, mais qui ne nous donne que des détails secondaires, relatifs à l'ouverture des testaments; — citons aussi le § 125 du commentaire III de Gaius.

M. de Valroger (1) signale encore, comme étant relatifs à la *vicesima hereditatium*, le frag. 32 au Digeste *de Jure fisci*, XLIX, 14; la loi 2, au code *de Transactionibus*, II, 4; la loi 1 au code *de Usuris rei judicatæ*, VII, 54. — Mais il est très douteux que ces textes se rapportent à l'impôt des successions, et nous n'indiquons ici que les textes qui concernent d'une façon certaine la *vicesima hereditatium*.

(1) De Valroger, *de l'Impôt sur les successions chez les Romains*, *Revue critique de Législation et de Jurisprudence*, t. XIV (1859).

2° AUTEURS LITTÉRAIRES OU HISTORIQUES

Nous trouvons dans l'histoire romaine de Dion Cassius, dans le panégyrique de Trajan par Pline le Jeune, des détails très intéressants relatifs à notre impôt; les guerres civiles d'Appien nous rapportent la tentative faite, en 714 de Rome, par les Triumvirs, pour établir un impôt sur les libéralités testamentaires. — Nous ne citons que pour mémoire les *Lettres de Cicéron*.

3° INSCRIPTIONS

Elles nous sont très utiles pour nous faire connaître l'organisation de la perception de la *vicesima hereditatium* dans l'empire romain.

Il semblerait que la rareté des sources ait excité la curiosité des savants et des auteurs au sujet de l'impôt des successions : il existe, en effet, un nombre considérable de travaux spécialement consacrés à cet impôt; les ouvrages généraux de droit public romain sont également très utiles à consulter; nous énumérons plus loin les principaux ouvrages qui s'occupent d'une façon spéciale de l'impôt des successions à Rome, et auxquels nous renvoyons dans les notes.

Il nous reste à indiquer, dans cette introduction, comment nous avons divisé notre sujet : cette étude comprendra quatre chapitres.

Nous ferons, dans le chapitre premier, l'historique de la *vicesima hereditatium*.

Le chapitre second sera consacré à l'assiette de l'impôt : nous étudierons les transmissions qui

étaient passibles de la *Vicesima*, et quelles étaient les exemptions.

Dans le chapitre troisième, nous verrons comment se liquidait l'impôt; nous essaierons d'établir que le principe moderne de la non-distraction des charges n'existait pas à Rome; nous examinerons le mode d'évaluation des legs d'usufruits et des rentes viagères, et nous comparerons ces règles avec les dispositions de la loi du 22 frimaire an VII.

Le chapitre quatrième sera consacré au recouvrement : nous étudierons successivement, dans ce chapitre, les mesures destinées à accélérer le recouvrement, le contentieux, les garanties du Trésor, le mode de perception et l'organisation de la perception dans l'empire romain.

BIBLIOGRAPHIE

Nous indiquons ici par ordre chronologique les ouvrages et travaux, dans lesquels il est traité d'une façon spéciale de l'impôt sur les successions à Rome.

BURMANN, *de Vectigalibus populi romani*. Leide, 1734.

BOUCHAUD, *de l'Impôt du vingtième sur les successions à Rome*. (Mémoire à l'Académie des Inscriptions et Belles-Lettres. Paris, 1766.)

LABOULAYE, *le Testament de Dasumius*. (*Revue de législation*, année 1845, t. II.)

BACHOFEN, *die Erbschaffsteuer* (Ausgewählte Lehren des römischen civilrechts, Bonn, 1848).

ROULEZ, *de l'Impôt d'Auguste sur les successions*. (Bulletin de l'Académie de Belgique, t. XVI, 1re partie. Bruxelles, 1849.)

L. DE VALROGER, *de l'Impôt sur les successions en droit romain*. (*Revue critique de législation et de jurisprudence*, t. XIV, Paris, 1859.)

SERRIGNY, *Droit public et administratif romain*, t. II. Paris, 1860.

REIN, *V° Vicesima, Realencyclopædie de Pauly*. Stuttgard, 1871.

H. NAQUET, *les Impôts indirects romains* (thèse pour le doctorat).

HIRSCHFELD, *die Erbschaffsteuer* (Untersuchungen. Berlin, 1876).

VIGIÉ, *Etudes sur les impôts indirects romains Vicesima, libertatis et vicesima hereditatis*. Paris, 1881.

CAGNAT, *Etudes historiques sur les impôts indirects chez les Romains*. Paris, 1882. (Ouvrage couronné par l'Académie des Inscriptions et Belles-Lettres.)

CH. POISNEL, *Recherches sur l'abrogation de la Vicesima hereditatium* (*Mélanges d'archéologie et d'histoire de l'Ecole française de Rome*. Paris, 1883).

WAHL. *l'Impôt sur les mutations par décès en droit romain* (thèse pour le doctorat).

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE

Nous étudierons dans ce chapitre les origines de l'impôt sur les successions dans le droit romain, son établissement définitif par Auguste; nous rechercherons, en troisième lieu, à quel empereur il faut attribuer son abolition et quelles ont pu être les causes de cette abolition.

§. 1. — Origines de l'impôt sur les successions en droit romain.

On ne sait pas exactement à quelle époque remonte l'établissement de l'impôt sur les successions dans le droit romain; on sait d'une façon positive qu'il fut établi par Auguste en l'an 759 de Rome (l'an 6 de Jésus-Christ); mais on trouve dans les textes certains passages qui prouvent qu'il a existé avant Auguste.

Dion Cassius dit, dans son histoire romaine, que cet impôt avait été précédemment mis en usage, qu'il

avait été ensuite aboli, et qu'Auguste ne fit que le remettre en vigueur (1).

Où trouver son origine? les auteurs ne sont pas d'accord sur ce point.

D'après les uns (2), l'impôt sur les successions remonterait à l'époque de la *Lex Voconia*, de l'an 585 de Rome. Cette opinion se fonde sur un passage du panégyrique de Trajan par Pline le Jeune : cet auteur, parlant de fréquentes accusations de lèse-majesté, qui entraînaient la confiscation de la fortune du coupable, écrit : « Locupletabant et fiscum et ærarium non tam Voconiæ et Juliæ leges quam majestatis singulare et unicum crimen eorum qui crimine vacarent (3). »

Les auteurs, auxquels nous faisons allusion, tirent de ce passage l'argument suivant : l'impôt sur les successions a été rétabli par une *lex Julia*, sous Auguste; si Pline le Jeune rapproche la *lex Voconia* de la *lex Julia*, c'est qu'apparemment la *lex Voconia* contenait également des dispositions fiscales sur les mutations par décès.

Mais à côté de cette interprétation ingénieuse, d'autres auteurs en fournissent une autre : (4) d'après eux, Pline le Jeune peut très bien parler dans ce passage de la *lex Julia de maritandis ordinibus*, qui frappait d'incapacité les célibataires appelés à recueillir une hérédité. Sans doute les biens échus aux *cœlibes*, et qu'ils étaient incapables de recevoir, ne profitaient pas toujours au trésor public, car ils étaient dévolus d'abord aux cohéritiers *patres*, et ce n'est qu'à leur

(1) Dion Cassius, LV, 25.
(2) Bachofen, *Lex Voconia*, p. 29; Laboulaye, sur le *Testament de Dasumius*, *Revue de législation*, 1845, t. II, p. 329.
(3) Pline le Jeune, *Panégyrique de Trajan*, c. 42.
(4) De Valroger, p. 496; Vigié, p. 17.

défaut qu'ils appartenaient au trésor public. Mais dans une certaine mesure la *lex Julia de maritandis ordinibus* pouvait produire des ressources fiscales, et lorsque Pline le Jeune parle d'une *lex Julia*, enrichissant le trésor public, il peut tout aussi bien parler de la *lex Julia de maritandis ordinibus* que de la *lex Julia de vicesima hereditatium;* et il paraît d'autant plus vraisemblable qu'il fait allusion à la première, que la *lex Voconia* contenait, comme elle, des incapacités testamentaires, qui pouvaient très bien, comme celles de la loi *Julia*, être sanctionnées par une disposition fiscale.

Ces deux interprétations du texte de Pline le Jeune sont-elles d'égale valeur? Il nous semble que l'interprétation donnée par MM. Bachofen et Laboulaye est préférable : car, dans un passage où Pline parle d'impôts et de ressources fiscales, il est bien probable qu'il a voulu faire allusion à la *lex Julia de vicesima hereditatium*, qui était une véritable loi d'impôt, source de revenus considérables, tandis que la *lex Julia de maritandis ordinibus* était beaucoup plus une loi civile, créée dans le but de pousser les célibataires au mariage, en les frappant d'incapacités, mais non pas dans le but de procurer des ressources au Trésor.

Mais on oppose à l'opinion qui fait remonter l'origine des impôts sur les successions à la loi *Voconia* une autre objection, tirée d'une lettre de Cicéron à Atticus, de l'an 695 de Rome (1); dans cette lettre se trouve la phrase suivante : *Portoriis sublatis, agro campano diviso, quod vectigal superest domesticum præter*

(1) Cette objection a été formulée par MM. Naquet, p. 81, et Cagnat, p. 180.

vicesimam (1)? Les commentateurs et traducteurs des lettres de Cicéron sont généralement d'accord pour admettre que, par ce mot *vicesima*, Cicéron entendait désigner l'impôt du vingtième sur les affranchissements (2).

Or, dit-on, si l'impôt sur les successions avait existé à l'époque où Cicéron écrivait cette lettre, il n'eût pas dit qu'il ne restait plus d'autres impôts que le vingtième sur les affranchissements; et s'il avait été supprimé, il en aurait indiqué la suppression, comme il mentionne celle des *portoria*.

Cette objection serait en effet décisive, s'il était démontré que Cicéron ne parle dans ce passage que de la *vicesima manumissionis;* mais il emploie simplement le mot *vicesima* : Qu'est-ce qui prouve qu'il entend parler du vingtième sur les affranchissements et non pas du vingtième sur les successions? Nous ne savons pas sur quoi s'appuient les commentateurs pour affirmer que le mot *vicesima* désigne ici l'impôt sur les affranchissements.

Il est donc fort possible que l'impôt sur les successions remonte à la *lex Voconia*, mais cette origine est, il faut le reconnaître, assez problématique; le texte de Pline le Jeune ne permet que des conjectures. Mais un fragment du Digeste rend ces conjectures assez vraisemblables : la loi 2, § 44, *de origine juris*, I, 2, dit, en effet, en parlant du jurisconsulte Ofilius : « *Fuit Cæsari familiarissimus, et de legibus vicesimæ primus conscripsit.* »

Ce jurisconsulte, ami de César, était mort au

(1) Cic. *ad Attic.*, II, 16.

(2) *Notes sur les lettres de Cicéron*, par Nisard, p. 31; V. également l'édition Lemaire des *lettres de Cicéron*, t. II, p. 395 et note 10.

moment où Auguste rétablit l'impôt sur les successions : les *leges vicesimæ*, dont il fit le commentaire, sont sans doute la loi Voconia et une autre loi, relative au même objet et également antérieure à Auguste (1).

Il résulte en effet d'un passage d'Appien qu'en 714 de Rome, un édit fut porté par les triumvirs pour se procurer les ressources nécessaires aux frais de la guerre contre Sextus Pompée (2); cet édit ordonnait aux *héritiers testamentaires* d'abandonner une certaine part de l'hérédité au Trésor public : « ἐσφέρειν δε καὶ μοῖραν τοῦς ἐκ διαθήκης τε καρπομένους »; les successeurs testamentaires seuls étaient atteints; Appien ne nous dit pas quelle partie de l'hérédité ils devaient abandonner au Trésor public.

C'est dans cette même année 714, que fut portée la *loi Falcidie;* les auteurs font généralement remarquer cette coïncidence : on peut se demander en effet si la loi Falcidie, qui décidait que l'héritier institué ne pourrait voir sa part diminuée par les libéralités testamentaires au-delà du quart de l'hérédité, n'a pas été imaginée pour rendre plus productif l'impôt établi sur les hérédités testamentaires par les triumvirs : cette loi avait pour résultat d'engager l'héritier institué à accepter l'hérédité, puisqu'il était toujours assuré d'avoir sa quarte; elle empêchait donc des renonciations qui autrement auraient pu être fréquentes : l'héritier institué, ne se serait pas soucié d'accepter une succession absorbée par des legs, il l'aurait peut-être répudiée et aurait ainsi fait tomber le testament : or l'édit des triumvirs n'établissait

(1) Laboulaye, *op. cit.*, p. 330.
(2) Appien, *des Guerres civiles*, v, 67.

l'impôt que sur les successions testamentaires : il y avait donc un grand intérêt pour le Trésor à ce que ces successions ne fussent pas répudiées : ce résultat fut justement obtenu grâce à la loi Falcidie.

§ 2. — Etablissement de la Vicesima hereditatium, par Auguste.

Ce fut sous Auguste que fut organisé, d'une façon définitive, l'impôt sur les successions.

Auguste venait de créer une armée permanente (an 758 de Rome), il avait besoin de ressources financières considérables ; il créa donc, à côté de l'*ærarium Saturni* ou Trésor du peuple romain, une caisse spéciale affectée au paiement des retraites aux soldats vétérans, et qu'il nomma l'*ærarium militare* (1). Il versa dans cette caisse, en son nom et sous le nom de Tibère, 170 millions de sesterces, puis, afin de l'alimenter d'une façon régulière, il y affecta le produit d'un impôt sur les successions des citoyens romains (2).

Ce ne fut pas sans difficulté qu'Auguste réussit à établir cette taxe : Rome et l'Italie, depuis la guerre sociale, ne payaient plus d'impôt foncier ; les citoyens romains tenaient à ce privilège, et Auguste dut recourir à la ruse pour vaincre la résistance.

(1) Bouché-Leclercq, *Manuel des Institutions romaines*, p. 252 ; — G. Humbert, *Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les Romains*, t. Ier, p. 194.

(2) Dion Cassius, LV, 25.

Dion Cassius (1) nous rapporte qu'il invita les sénateurs à lui proposer des mesures financières propres à remplir l'*ærarium militare;* mais il avait lui-même son projet : aussi n'adopta-t-il aucune de leurs propositions; il établit l'impôt du vingtième sur les successions, en feignant d'en avoir trouvé l'idée dans les papiers de César.

Mais cet impôt fut très mal accueilli, d'après ce que nous rapporte Dion Cassius dans un autre passage de son histoire romaine (2); une révolution semblait même imminente. Auguste feignit de céder : il adressa un mémoire au Sénat, pour l'inviter à chercher d'autres sources de revenus : « Il en agit ainsi, dit Dion Cassius, non dans l'intention d'abolir cet impôt, mais pour que le Sénat, n'en trouvant pas de préférable, fût forcé de sanctionner cette taxe et le déchargeât de la haine qu'elle soulevait. »

En même temps il manifestait l'intention de rétablir l'impôt foncier, il envoyait des agents chargés de faire le recensement de ce que possédaient les particuliers et les villes; cette ruse lui réussit : la crainte de payer un impôt plus lourd fit préférer le paiement de la *vicesima hereditatium*. C'est ainsi que cet impôt prit place dans le système financier de l'empire romain.

Cet impôt resta longtemps en vigueur : il reçut des modifications, que nous étudierons en détail dans les chapitres suivants, sous les empereurs Nerva, Trajan, Adrien et Caracalla.

Il existait encore sous Héliogabale, d'après le témoi-

(1) Dion Cassius, LV, 25.
(2) *Ibid.*, LVI, 28.

gnage de son historien Lampride (1); une inscription du temps de Gordien III prouve que l'impôt était encore en vigueur sous cet empereur (2). Mais à partir de cette époque, nous n'en trouvons plus de traces dans les textes (3); nous savons seulement qu'il n'existait plus sous Justinien; la loi 3, au code, *de Edicto divi Hadriani tollendo* (VI, 33), dit, en effet : *Vicesima hereditatis ex nostra recessit republica.*

§ 3. — De la disparition de la vicesima hereditatis.

Mais à quelle époque disparut l'impôt du vingtième, et quelles furent les causes de sa disparition? Nous en sommes réduits, sur ce point, à des conjectures. Burmann, dans son traité *de Vectigalibus populi romani*, disait déjà, à la fin du dix-septième siècle : « Difficile vero dictu est quis tandem eam sustulerit. » A cet égard, la science n'a guère fait de progrès, et il est encore aujourd'hui impossible de fixer la date exacte de l'abolition de la *vicesima hereditatium*. Nous ne pouvons qu'indiquer, parmi les différentes suppositions qui ont été faites, celle qui paraît la plus vraisemblable.

D'après Cujas et Serrigny (4), c'est Justinien qui

(1) Lampride, *Vie d'Héliogabale*, ch. XII : « Ad vicesimam hereditatium Mulionem curare jussit. »

(2) Wilmans, *Exempla inscriptionum latinarum*, 1293.

(3) Une inscription du temps de Valens, citée par Gruter (286,4) et qui donne à un certain Voconiius le titre de *procurator XX hereditatium*, est considérée aujourd'hui comme fausse : *Hirschfeld, Untersuchungen, die Erbschaffsteuer*, p. 68 et note 2.

(4) Serrigny, t. II, p. 182.

aurait aboli l'impôt sur les successions : ils s'appuient sur une constitution de l'empereur Justin (loi 23, au code, *de Testamentis*, VI, 23), qui parle des successions pauvres, c'est-à-dire inférieures à *centum aurei :* l'*aureus* valait, d'après le témoignage de Justinien, 1000 sesterces (1); si Justin s'occupe dans cette loi des successions inférieures à 100,000 sesterces, c'est que la *vicesima hereditatium* existait encore; car, ainsi que nous le verrons dans le chapitre II de cette étude, on distinguait, au point de vue de la perception du vingtième, les successions pauvres, et l'on entend, généralement par là, les successions inférieures à 100,000 sesterces.

Mais on répond que l'importance de la succession pouvait avoir de l'intérêt, à d'autres points de vue, notamment en ce qui concerne les successions des affranchis (2), et rien ne prouve que la distinction faite par l'empereur Justin suppose l'existence de la *vicesima hereditatium;* dans cette constitution, l'empereur se borne à défendre aux magistrats chargés de l'ouverture des testaments de percevoir aucune rétribution si la succession est inférieure à 100 *aurei*. De plus, ainsi que les auteurs le font remarquer avec raison, si l'impôt du vingtième avait existé sous Justin, et que Justinien l'eût aboli, il aurait pris soin de le proclamer et de vanter sa générosité (3); or il dit tout simplement que cet impôt n'existe plus : *recessit ex nostra republica*.

D'après Alciat (4), ce serait Gratien qui serait l'au-

(1) *Instituts*, III, 7, § 3.
(2) *Ibid.* — Gaius, III, § 42.
(3) De Valroger, p. 515; — Naquet, p. 85.
(4) Liv. III, Dispunct. cap. VI.

teur de l'abolition du vingtième; il se fonde sur un passage d'Ausone, dans lequel ce dernier, louant Gratien de sa générosité, dit qu'il a surpassé Trajan et Antonin : ces empereurs ayant apporté des adoucissements à l'impôt du vingtième, Alciat en conclut que si Gratien a été plus généreux, c'est parce qu'il l'a supprimé. Mais cette conclusion est bien téméraire pour être accueillie : Gratien peut très bien s'être montré plus généreux que Trajan et Antonin, sans avoir supprimé l'impôt du vingtième.

D'ailleurs, le passage d'Ausone, sur lequel Alciat s'est appuyé, ne parle que de remises d'impôts arriérés, *de condonatis residuis tributorum* (1); il est donc probable qu'Ausone loue Gratien d'avoir accordé des remises plus considérables que ses prédécesseurs, et cela n'a rien à voir avec la suppression d'un impôt quelconque : aussi l'opinion d'Alciat a-t-elle trouvé peu de partisans; Cujas blâme même Alciat de la conclusion qu'il a tirée du texte d'Ausone (2).

L'hypothèse la plus vraisemblable est celle qui attribue à Dioclétien ou à ses successeurs immédiats l'abolition de l'impôt sur les héritages (3).

En effet, nous avons vu que, lorsque la *vicesima hereditatis* fut établie par Auguste, elle ne frappait que les citoyens romains : à cette époque, Rome et l'Italie ne payaient pas l'impôt foncier. — Ce fut Dioclétien qui étendit ce dernier impôt à l'Italie (4) :

(1) Auson, *ad Gratian.* imperat... n. 406.

(2) *Sur les sentences de Paul,* IV, 6.

(3) *Hirschfeld, Untersuchungen*, p. 68; Cagnat, p. 190; Vigié, p. 44; Willems, *Droit public romain*, p. 610; G. Humbert, *Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les Romains*, t. II, p. 14.

(4) Aurelius Victor, *de Cæsaribus*, cap. XXXIX.

il est donc probable que l'impôt sur les successions, qui, pour les citoyens romains, tenait lieu d'impôt foncier, disparut du jour où ils furent obligés de payer la *capitatio terrena*. On peut donc, avec une certaine vraisemblance, attribuer à Dioclétien ou à ses successeurs immédiats l'abolition de l'impôt du vingtième.

Mais, dans cette voie, est-il possible d'aller plus loin; d'aboutir à un résultat plus précis? Nous ne le pensons pas : aussi, nous contenterons-nous de résumer, sans les adopter, les conclusions d'un travail de M. Ch. Poisnel (1); d'après cet auteur, la *vicesima hereditatium* aurait été abolie par Constantin : il en trouve la preuve dans le passage suivant d'un panégyrique de Constantin, prononcé en 321 par un rhéteur gaulois, Nazarius : « Novæ leges regendis moribus et frangendis vitiis constitutæ. Veterum calumniosæ ambages recisæ captandæ simplicitatis laqueos perdiderunt. Pudor tutus, munita conjugia. *Securæ facultates ambitione sui gaudent; nec aliquis habendi quam plurimum metus, sed in tanta bonorum affluentia magna verecundia non habendi.* »

Ces *novæ leges*, auxquelles Nazarius ferait allusion, seraient des constitutions de Constantin, qui abolirent presque entièrement les lois Pappiennes, dispensèrent les testaments des anciennes formules solennelles, et, enfin, supprimèrent la *vicesima hereditatium* : c'est la dernière phrase du passage du panégyrique, « securæ facultates, etc... », qui contient, d'après M. Ch. Poisnel, une allusion à cette

(1) Ce travail a été publié dans *les Mélanges d'archéologie et d'histoire de l'Ecole française de Rome*, t. III, sous ce titre : *Recherches sur l'abolition de la Vicesima hereditatium*, p. 312.

abrogation. On ne craint pas de trop avoir, dit le panégyriste : *Nec aliquis habendi quam plurimum metus.* — M. Poisnel rapproche cette phrase d'un passage du panégyrique de Trajan par Pline le Jeune, qui parle, dans des termes analogues, du *periculum legis vicesimæ* (1). Si ce péril n'existe plus sous Constantin, c'est que la loi vicésimaire a été supprimée.

Quoi qu'il en soit de toutes ces suppositions, il y a un fait certain, c'est qu'à un moment donné, la *vicesima hereditatium* disparut du système financier de l'empire romain; or, nous avons vu, dans notre introduction, que cet impôt produisait des ressources importantes : quelles sont donc les causes de cette suppression? Comment se fait-il que les empereurs romains consentirent à se priver d'une source de revenus si considérables?

On a cru trouver la cause de cette abolition dans des difficultés de perception, et l'on cite à l'appui un édit d'Hadrien, rapporté dans une constitution de Justinien que nous avons citée précédemment, loi 3, au code, *de Edicto divi Hadriani tollendo* (VI, 33) (2) : « Edicto divi Hadriani, quod sub occasione vicesimæ partis hereditatis introductum est, cum *multis ambagibus et difficultationibus*, et indiscretis narrationibus penitus quiescente, quia et vicesima hereditatis ex nostra recessit republica. »

Mais ces difficultés de perception n'expliquent pas d'une façon satisfaisante la suppression d'un impôt, qui existait depuis au moins trois siècles (d'Auguste

(1) Panég., ch. XL.
(2) Serrigny, *Droit public et administratif romain*, II, p. 183.

à Dioclétien) : l'impôt du vingtième avait fonctionné trop longtemps pour que l'administration ne fût pas familiarisée avec ces difficultés et n'eût pas appris à en triompher.

M. de Valroger nous paraît mieux inspiré en considérant la suppression de la *vicesima* comme le résultat de la politique financière des empereurs romains, qui voulaient faire peser tout le poids des charges publiques sur l'impôt foncier (1). Ce dernier impôt présentait d'ailleurs de grandes facilités de recouvrement, et il est probable que, séduits par ce côté avantageux, les empereurs abandonnèrent le vingtième sur les successions et demandèrent les ressources dont ils avaient besoin à l'impôt foncier, qui joignait, à la facilité de perception, l'avantage d'un revenu considérable (2).

(1) De Valroger, p. 515. — Savigny a également émis cette idée, que les empereurs romains cherchèrent à généraliser l'impôt territorial, dans sa dissertation sur le système des impôts chez les Romains au temps des empereurs. (Voy. l'analyse de cette dissertation, par M. Pellat, dans *la Thémis*, t. X, p. 227 et suiv.)

(2) Voy. dans le même sens Wahl, *op. cit.*, p. 36.

CHAPITRE II

ASSIETTE DE L'IMPOT

Ce chapitre sera consacré aux questions relatives à l'assiette de l'impôt : nous étudierons d'abord quelles étaient les mutations passibles de l'impôt sur les successions, puis les exemptions concernant les hérédités déférées aux proches parents et les hérédités de minime importance; nous verrons ensuite s'il n'y avait pas d'autres exemptions.

§ 1. — Transmissions passibles de l'impôt.

L'impôt du vingtième est établi sur les *successions et les libéralités testamentaires* : ce point a cependant été contesté, d'après ce que nous rapporte Burmann (1), par Baudouin, ancien commentateur de la *lex de vicesima hereditatis*; il s'appuie sur ce que les

(1) De vectig. pop. rom., c. II, p. 162.

auteurs, qui traitent de l'impôt du vingtième, s'expriment toujours comme s'il ne portait que sur les successions *ab intestat*.

On peut tout d'abord répondre que le mot *hereditas*, que l'on rencontre dans les textes, comprend dans sa généralité l'hérédité testamentaire aussi bien que l'hérédité légitime (1). De plus, Dion Cassius, lorsqu'il rapporte le rétablissement de l'impôt par Auguste, dit formellement qu'il frappait les successions et les *legs* (2).

Des inscriptions prouvent d'ailleurs d'une façon certaine que les legs payaient la *vicesima*. M. Cagnat (3) cite deux inscriptions assez intéressantes; elles se trouvent sur des monuments élevés à la mémoire de personnes, qui avaient dans ce but légué à leurs héritiers une certaine somme d'argent; chacune de ces deux inscriptions indique si les héritiers ont élevé le monument mortuaire avec la somme léguée tout entière, ou si, au contraire, ils en ont déduit le montant de l'impôt; l'inscription, qui porte le n° 1474 au *Corpus inscriptionum latinarum*, est ainsi conçue : « *Cæcilia Trophime statuam pietatis ex testamento, ex argenti pondo C... poni jussit. Heredes sine ulla deductione XX posuerunt.* »

Un passage du testament de Dasumius, restitué par Rudorff et par Laboulaye, prouve également d'une façon incontestable que les legs étaient atteints puisque le testateur prend soin de mettre le montant

(1) Accarias, t. 1er, n. 318.

(2) « Τήν δε εἰχοσθην τῶν τε κλήρων καὶ τῶν δωρεῶν, ἃς οἱ τελευτῶντες τισι..... καταλειπῶσι κατεσθήσατο » LV, 25.

(3) Ces deux inscriptions se trouvent au *Corpus inscriptionum latinarum*, II, 964 et 1474.

3

de l'impôt afférent aux libéralités testamentaires à la charge des héritiers institués, afin qu'il ne vienne pas diminuer la part des légataires :

« *Hoc amplius quisquis mihi heres heredesve erit eruntve eum eosque rogo fideique ejus eorumque committo ut quodumque hoc testamento cuiquam dedi legavi, ea vicensimis omnibus modis liberent* (1). »

L'impôt sur les successions frappait-il également les *donations à cause de mort?* Cela est certain sous Caracalla (2); il est même probable qu'elles payèrent l'impôt dès le règne d'Auguste, et qu'elles furent ainsi, sur ce point, comme sur beaucoup d'autres, assimilées aux legs (3).

Quant aux *donations entre vifs*, il est probable qu'elles devinrent passibles de la *vicesima* sous Caracalla : le texte de Dion Cassius porte en effet que cet empereur frappa de l'impôt « les affranchissements, les legs, les donations de toute nature (4). »

Les successions et les legs n'étaient frappés que lorsqu'ils étaient déférés à des *citoyens romains :* cela résulte d'un passage du panégyrique de Trajan par Pline le Jeune, qui rapporte que beaucoup d'étrangers demandaient à acquérir le droit de cité romaine, bien qu'il entraînât l'obligation de payer la *vicesima hereditatis* : « Inveniebantur tamen quibus tantus amor nominis nostri inesset, ut romanam civitatem... vicesimæ... damno bene compensari putarent (5). »

(1) Laboulaye, *op. cit.*, p. 328.
(2) Dion Cassius, LXXVII, 9.
(3) De Valroger, p. 499, note 2; Vigié, p. 22; Wahl, p. 40.
(4) LXXVII, 9. (v. traduction Ch. Gros, t. X, p. 344 et la note 4); dans le même sens Burmann, Naquet, p. 88; Vigié, p. 23; de Valroger, p. 513, note 1; en sens contraire, Cagnat, p. 188, note 7.
(5) *Panég.*, c. XXXVII.

Cela résulte encore d'un passage de Dion Cassius, qui affirme que la réforme de Caracalla, étendant le droit de cité à tous les habitants de l'empire, n'était qu'une mesure fiscale destinée à augmenter le nombre des débiteurs de l'impôt du vingtième (1).

On s'est demandé si les citoyens romains devaient payer l'impôt des successions sur les *biens situés en province*. M. Naquet ne le pense pas, l'esprit de la loi d'Auguste ayant été de rétablir la *vicesima* à Rome et en Italie, parce que l'impôt foncier n'y fonctionnait plus : or un bien laissé par un citoyen romain en province payait l'impôt foncier : il était donc conforme à l'esprit de la loi vicésimaire de le dispenser du vingtième (2).

D'autres auteurs, notamment Bachofen, pensent que les citoyens romains devaient payer la *vicesima* même sur les biens laissés en province; M. Vigié fait à l'appui de cette opinion une remarque intéressante (3) : il fait observer que lorsque Caracalla voulut étendre aux habitants des provinces certaines charges réservées jusqu'ici aux citoyens romains, il se contenta de leur conférer le droit de cité; or, si les biens laissés en province par les citoyens romains n'avaient pas payé la *vicesima*, son but n'aurait pas été atteint; il eût été obligé de s'expliquer formellement à ce sujet et de décider que les habitants des provinces, devenus citoyens romains, seraient astreints aux mêmes charges que les citoyens romains résidant en Italie; d'après ce que nous rapportent les historiens, le seul fait de l'attribution du droit de cité aux habi-

(1) LXXVII, 9.
(2) Naquet, p. 89.
(3) Bachofen, p. 342; Vigié, p. 21.

tants des provinces entraîna le paiement de l'impôt sur les successions.

Cette question nous paraît définitivement tranchée aujourd'hui par les inscriptions, et l'on peut s'étonner que cette remarque n'ait pas déjà été faite : nous possédons en effet des inscriptions qui mentionnent l'existence, en province, de *procuratores vicesimæ hereditatium*, c'est-à-dire d'agents chargés de la perception de cet impôt, bien avant l'édit de Caracalla ; nous pouvons citer plusieurs inscriptions en ce sens :

Une inscription inédite, trouvée à la villa Borghèse (1), donne à un affranchi de l'empereur Claude le titre de *procurator vicesimæ hereditatium provinciæ Achaiæ*.

Une autre inscription, également antérieure à Caracalla, mentionne (*corp. insc. lat.* II, 3235) un employé à la perception de l'impôt des successions, *tabularius XX hereditatium provinciæ Lugdunensis et Aquitaniæ, item tabularius provinciæ Lusitaniæ*.

Enfin une dernière inscription (Wilmans, n. 1257), qui, d'après M. Vigié (2), daterait de l'an 154, sous Antonin le Pieux, fait mention d'un *procurator XX hereditatium provinciarum Narbonensis et Aquitaniæ*.

Or qu'auraient fait ces *procuratores* et *tabularius vicesimæ hereditatium* dans les provinces avant l'édit de Caracalla, si les successions laissées par les citoyens romains en province n'avaient pas été passibles de l'impôt ?

Sans doute cette solution n'est peut-être pas très conforme à l'esprit de la législation d'Auguste, qui

(1) Voy., sur cette inscription, Cagnat, p. 192.
(2) Vigié, p. 40 et note 1.

établissait la *vicesima* sur les citoyens romains, parce qu'ils étaient dispensés de l'impôt foncier : car ils n'étaient dispensés de l'impôt foncier qu'à Rome et en Italie. Mais ainsi que M. Naquet, partisan de l'opinion contraire, le fait lui-même remarquer, les lois fiscales ne sont pas toujours d'une logique parfaite, leur but principal étant d'augmenter les ressources du Trésor.

Nous avons déjà dit que le nombre des contribuables débiteurs du vingtième fut considérablement augmenté par Caracalla; il éleva en même temps le taux de l'impôt, qui fut porté du vingtième au dixième (1); mais cette dernière réforme ne dura pas, le taux du vingtième fut rétabli par son successeur, Macrin (2).

L'extension du droit de cité subsista, mais il n'en résulta pas que tous les habitants de l'empire furent désormais assujettis au paiement de la *vicesima hereditatium;* le droit de cité ne fut en effet concédé qu'aux habitants de l'empire à l'époque de Caracalla : il y eut encore des affranchis déditices, des Latins juniens, et des pérégrins, qui n'eurent pas le droit de cité et qui par conséquent furent exemptés de l'impôt sur les successions (3).

(1) *Dion Cassius*, LXXVII, 9. — Justinien commet une erreur en attribuant à Antonin le Pieux l'extension du droit de cité à tous les habitants de l'empire (Novelle, 78, c. 5.)

(2) *Dion Cassius*, LXXVIII, 12.

(3) *Accarias*, t. Ier, n° 51.

§ 2. — Exemption des proches parents.

Dans le droit français actuel, le taux de l'impôt sur les successions varie suivant la proximité du degré de parenté; mais les parents les plus proches paient toujours l'impôt, quoique d'une façon plus légère que les parents éloignés.

A Rome, on suivait un autre système : le taux de l'impôt était uniforme; il était égal au vingtième de la valeur des biens laissés par le *de cujus*, c'est-à-dire à 5 pour 100; mais les proches parents étaient exemptés de tout droit.

Que faut-il entendre par les *proches parents?* Nous ne le savons pas exactement, les auteurs qui nous renseignent habituellement en ces matières, Dion Cassius et Pline le Jeune, ne nous ayant donné sur ce point que des indications très vagues.

Dion Cassius désigne les personnes exemptes de l'impôt par les expressions « συγγενεῖς, προσήκοντες »; Pline le Jeune dit : *domestici heredes;* exprimant l'idée que la *vicesima* aurait été lourde à supporter surtout pour les proches, il écrit : *tributum tolerabile et facile heredibus dumtaxat extraneis, domesticis grave* (1).

De nombreuses suppositions ont été faites par les auteurs pour déterminer les personnes qui devaient être considérées comme proches parents, dispensées à ce titre du paiement de la *vicesima hereditatium.*

D'après les uns, ce seraient les héritiers siens (2);

(1) *Panég.*, ch. XXXVII.
(2) *Accarias*, t. Ier, n° 414.

d'après d'autres ce seraient les *cognats exceptés par la loi Furia testamentaria* (1) : cette loi défendait de recueillir un legs supérieur à 1000 as, à moins que ce legs n'ait été fait à des parents des six premiers degrés, et aux parents du septième, issus d'un petit cousin ou d'une petite cousine (*Fragmenta Vaticana*, § 301); on rapproche de cette loi la *lex Julia caducaria*, qui dispensait les mêmes personnes des conditions de capacité exigées des autres héritiers par les lois caducaires (*ibid.*, § 256); les mêmes personnes, appelées à une tutelle, ne pouvaient invoquer comme excuse le *jus nominandi potioris*, qui était toujours accordé au tuteur Atilien et Julio-Titien. (*ibid.*, § 157). Il résulte de ces différentes dispositions, que, pour l'application de certains privilèges en matière de succession et de certaines charges en matière de tutelle, la loi romaine considérait comme proches parents les parents des six premiers degrés et quelques-uns du septième : il est donc vraisemblable que les mêmes personnes étaient exemptées de l'impôt sur les successions.

D'après Serrigny, les proches parents exemptés de la *vicesima* seraient les *agnats* (2) : il se fonde sur le passage de Pline le Jeune, qui, parlant du motif de l'exemption, dit que les hommes ne sauraient souffrir qu'on leur enlevât une partie des biens qui leur sont garantis par la naissance et la communauté du culte domestique, *sacrorum denique societate*. — Or la communauté du culte domestique existait entre les membres de la famille civile, c'est-à-dire entre agnats; c'était même une assez lourde charge pour

(1) Wahl, *op. cit.*, p. 74; — Klenze, *Savigny's Zeitschrift*, t. VI, p. 60 et suiv.
(2) T. II, p. 173. — *Panég.*, ch. XXXVII.

les héritiers que l'obligation de veiller aux *sacra*; on conçoit donc, d'après Serrigny, qu'en compensation de cette charge assez lourde, les héritiers agnats fussent exemptés de l'impôt sur les successions.

La plupart des auteurs sont d'avis que les proches parents, les *domestici heredes* dont parle Pline, sont les *decem personæ* à qui le préteur attribuait la *bonorum possessio* avant le *manumissor extraneus* (1) : cette opinion se fonde sur un passage de Pline le Jeune, sur lequel nous aurons à revenir à propos des réformes opérées par Trajan en cette matière (2); nous verrons, en effet, que l'on distinguait, pour l'application du privilège dont nous nous occupons, les *veteres* et les *novi cives* : les premiers, jouissant seuls de la parenté civile, profitaient seuls de l'exemption des proches parents; or Pline nous rapporte que Trajan assimila sur ce point les *veteres* et les *novi cives*, en décidant que toutes les personnes comprises dans la catégorie des *decem personæ* jouissaient de l'exemption de l'impôt, autrefois exclusivement réservée aux anciens citoyens. On peut donc conclure de la réforme de Trajan, qu'auparavant les proches parents des anciens citoyens exempts de l'impôt étaient précisément les personnes comprises dans la catégorie des *decem personæ*, puisqu'il résulte du passage de Pline que Trajan ne fit sur ce point qu'assimiler les *veteres* et les *novi cives*.

Pour que les proches parents fussent exemptés du paiement de la *vicesima hereditatium*, il fallait, ainsi

(1) Bachofen, p. 335; — de Valroger, p. 500; — Naquet, p. 95; — Cagnat, p. 186 et note 4; — Vigié, p. 23. — Conf. Instituts, § 3 *de bonor. possess.*, III, 9.

(2) *Panég.*, ch. XXXVII.

que nous venons de le dire, qu'ils fussent parents d'après la loi civile, c'est ce que dit expressément Pline le Jeune : « Hæc mansuetudo legis veteribus civibus servabatur. Novi seu per Latium in civitatem, seu beneficio Principis venissent, nisi simul cognationis jura impetrassent alienissimi habebantur, quibus conjunctissimi fuerant (1). »

L'exemption, rapporte Pline, ne profitait qu'aux anciens citoyens, qui seuls jouissaient d'une parenté civile : les *novi cives*, ce sont ceux qui ne naissaient pas citoyens romains, mais le devenaient *seu per Latium, seu beneficio Principis* : c'est-à-dire les Latins Juniens, qui pouvaient, dans certains cas, acquérir le droit de cité (2), et les *peregrini*, qui ne pouvaient devenir citoyens que par concession du Prince.

Les proches parents des *novi cives* n'étaient pas en effet parents d'après la loi civile, l'*agnatio* dérivant en général des *justæ nuptiæ* : l'immunité édictée par Auguste en faveur des *domestici heredes* ne pouvait donc pas leur profiter : les *novi cives* ne jouissaient de cette immunité, dit Pline, que s'ils avaient acquis en même temps que le droit de cité les *jura cognationis*, « nisi simul cognationis jura impetrassent ». Sous ce mot générique de *cognatio*, Pline entend évidemment désigner la parenté civile, l'*agnatio*.

Nerva adoucit la législation d'Auguste en faveur des *novi cives* : il décida que les biens qui passeraient de la mère aux enfants et des enfants à la mère, bien qu'ils n'eussent pas obtenu les *jura cognationis*, ne seraient pas passibles de l'impôt du vingtième : Pline le Jeune, s'adressant à Trajan, lui rap-

(1) *Panég.*, ch. XXXVII.
(2) *Accarias*, t. Ier, n° 64.

pelle la réforme de Nerva, son père adoptif : « Pater tuus sanxit ut quod ex matris ad liberos, ex liberorum bonis pervenisset ad matrem, etiamsi cognationis jura non recepissent, quum civitatem adipiscerentur, ejus Vicesimam ne darent (1). » La même immunité fut étendue au fils héritant de son père, pourvu qu'il fût placé sous sa puissance paternelle, « si modo redactus esset in patris potestatem ».

Avant Nerva, le fils d'un *novus civis*, même placé sous la puissance de son père, devait l'impôt des successions, car la concession des droits de cité et de la *patria potestas* ne faisait pas qu'il y ait eu *connubium* entre le père et la mère, et un mariage autre que les *justæ nuptiæ* était insuffisant pour fonder la parenté civile, qui seule était prise en considération pour l'exemption de la *vicesima hereditatium*. A partir de Nerva, il suffit que le fils d'un *novus civis* soit sous la puissance paternelle de son père pour qu'il profite du privilège.

Trajan se montra plus généreux encore, et fit disparaître la condition imposée par Nerva, « si modo filius in potestate patris fuisset ». Désormais, il n'était plus nécessaire que le fils fût sous la puissance de son père pour qu'il fût exempté de l'impôt; Trajan décida en même temps que le père héritier de son fils serait affranchi de la *vicesima* (2). Pline le Jeune, qui nous rapporte la réforme, se répand à ce propos en louanges hyperboliques sur la bienfaisance de l'Empereur, et le félicite d'avoir défendu qu'un impôt fût levé sur les larmes paternelles : « lacrymas parentum vectigales esse non pateris. »

(1) *Panég.*, ch. XXXVII.
(2) *Ibid.*, ch. XXXVIII.

Postérieurement, Trajan, non content d'avoir soustrait à l'impôt le premier degré de parenté, affranchit encore le second degré : ainsi le frère et la sœur succédant l'un à l'autre, l'aïeul et l'aïeule succédant à leurs petits-enfants et inversement, profitent désormais de l'immunité des *domestici heredes* : « Nec vero contentus primum cognationis gradum abstulisse vicesimæ, secundum quoque exemit, cavitque ut in sororis bonis frater, et contra in fratris soror, atque avus, avia, in neptis nepotisque, et invicem illi servarentur immunes (1). »

Il résulte des réformes de Trajan que toutes les personnes exemptées de la *vicesima hereditatis* se trouvent être justement les *decem personæ*, à qui le préteur accordait la *bonorum possessio* de préférence au *manumissor extraneus :* il suffit, pour s'en convaincre, de se reporter au § 3, aux Instituts *de bonorum possessionibus*, III, 9, où se trouvent énumérées les *decem personæ* (2). Nous avons vu plus haut le parti que l'on avait tiré de ce rapprochement.

Certains auteurs (3) pensent qu'Hadrien revint sur ces réformes libérales de Trajan, et que sous son règne les proches parents reprirent la même situation qu'ils avaient sous Nerva : la puissance paternelle redevint pour le fils héritier de son père une condition indispensable à l'exemption de l'impôt sur les successions; on se fonde en ce sens sur le § 93 du commentaire Ier de Gaius :

(1) *Panég.*, ch. XXXIX.

(2) « Sunt autem decem personæ hæ : pater, mater, avus, avia, tam paterni quam materni; item filius, filia, nepos, neptis tam ex filio quam ex filia; frater, soror, sive consanguinei sunt sive uterini »

(3) De Valroger, p. 511; — Vigié, p. 26; — Laboulaye, p. 332.

« Si peregrinus cum filiis suis civitate romana donatus fuerit, non aliter filii in potestate ejus fiunt, quam si imperator eos in potestatem redegerit : quod ita demum is facit, si causa cognita æstimaverit hoc filiis expedire : diligentius atque exactius vero causam cognoscit de impuberibus absentibusque; hæc ita edicto divi Hadriani significantur. »

Cet édit d'Hadrien, dont parle Gaius, est sans doute celui qui fut abrogé par Justinien, et qui, d'après ce que nous rapporte cet empereur *sub occasione legis vicesimæ introductum est.* Il fallut désormais que l'empereur accordât, en même temps que le droit de cité, la puissance paternelle, pour que le fils d'un *novus civis* héritant de son père, fût exempté de l'impôt des successions. On peut donc conclure, de ce passage de Gaius, qu'Hadrien a rétabli la condition imposée par Nerva à l'exemption de la *vicesima* du fils d'un *novus civis.*

Caracalla était animé d'un tout autre esprit que Nerva et Trajan : en même temps qu'il étendait l'impôt à tous les habitants de l'empire, il élevait le taux du vingtième au dixième, il supprimait l'immunité des proches parents, se réservant d'accorder lui-même les exemptions (1).

Mais, des réformes de Caracalla, la seule qui survécut fut l'extension du droit de cité : son successeur, Macrin, rétablit le taux du vingtième et les immunités des proches parents (2).

(1) Dion Cassius, LXXVII, 9. — *Collat. legum. morais,* cap. IX, § 3, XVI.
(2) *Ibid.*, LXXVIII, 12.

§ 3. — De l'exemption des successions pauvres.

En dehors des successions déférées aux proches, il y avait encore d'autres hérédités soustraites à la *vicesima hereditatium* : c'étaient les *successions pauvres*. Que faut-il entendre par là?

Dion Cassius, en rapportant l'établissement de l'impôt des successions par Auguste, dit qu'il frappait les successions et les legs, à l'exception de ceux attribués aux proches parents et aux pauvres : πλήν .... των πενήτων (1).

Les auteurs, et notamment Bachofen, prétendent que les successions étaient réputées pauvres lorsqu'elles étaient inférieures à 100,000 sesterces (2).

Nous avons vu, en effet, que la loi 23 au Code, *de Testamentis*, VI, 23, défendait aux magistrats chargés de l'ouverture des testaments, de percevoir aucune rétribution, lorsque la succession était inférieure à 100 *aurei*, c'est-à-dire à 100,000 sesterces; de même la loi *Papia Poppœa* accordait des droits plus ou moins étendus au patron sur la succession de son affranchi, suivant que la succession était supérieure ou inférieure à 100,000 sesterces. (Gaius, III, § 42.)

La distinction des hérédités inférieures ou non à 100,000 sesterces était donc usitée en plusieurs matières dans le droit romain : il existait même un

(1) Dion Cassius, LV, 25.
(2) Bachofen, p. 341 et 342; — de Valroger, p. 499; — Vigié, p. 25.

præjudicium, « quo quæritur an res de qua agitur major sit centum sesterciis », qui devait servir dans les questions relatives à l'importance de l'hérédité (1). On peut donc penser, avec une certaine vraisemblance, que la même distinction était faite au point de vue de la perception de la *vicesima hereditatium*.

On suppose que Trajan se montra plus généreux qu'Auguste et qu'il éleva le taux à partir duquel une hérédité était réputée pauvre : « Statuit enim... summam quæ publicanum pati possit (2) »; en même temps, il fit remise des sommes encore dues par les successeurs pauvres, au moment où l'édit était rendu. Cet acte de générosité de Trajan est, d'après M. Henzen, représenté sur un bas-relief découvert assez récemment à Rome (3).

§ 4. — Autres exemptions.

L'exemption des proches parents et celle des successions pauvres sont les seules que nous rencontrions dans les textes. Y en avait-il d'autres? Nous ne le savons pas d'une façon certaine; cependant, il est très probable que les successions vacantes, les successions déférées à l'empereur et les successions des militaires étaient affranchies de l'impôt.

Les successions vacantes, *bona vacantia*, étaient

(1) *Sentences de Paul*, V, 9, § 1.
(2) *Panég.*, ch. 37.
(3) Séance de l'Institut archéologique de Rome du 13 décembre 1872; la description de ce monument se trouve aussi dans le livre de M. Cagnat, p. 187.

déférées au peuple, à l'*ærarium*, par la loi *Julia Caducaria* (1); plus tard, elles furent attribuées au fisc : or la loi 9, § 8, au Digeste *de Publicanis et vectigalibus*, XXXIX, 4, porte : « Fiscus ab omnium vectigalium præstationibus immunis est. » On comprend que les successions attribuées au fisc fussent dispensées de l'impôt, car autrement le fisc se serait payé lui-même.

Pour la même raison, les successions déférées à l'empereur en qualité d'héritier ou de légataire, devaient être dispensées du paiement de la *vicesima* (2); cette hypothèse était fréquente à Rome, et nous avons déjà dit, dans notre introduction, qu'Auguste reçut ainsi, d'après le témoignage de Suétone, 1,400 millions de sesterces; — il y avait même des fonctionnaires spéciaux, *procuratores hereditatium*, qu'il ne faut pas confondre avec les *procuratores vicesimæ hereditatium*, et qui étaient chargés de faire rentrer ces libéralités dans la caisse impériale (3).

Quant aux successions des militaires, ce qui nous fait supposer qu'elles étaient exemptes de la *vicesima*, c'est l'immunité presque complète dont jouissaient les militaires en matière d'impôts (4).

(1) Ulp. regul. XXVIII, § 7; — Gaius, II, § 150.
(2) La loi 6, § 1, au Digeste, *de Jure fisci*, XLIX, 14, nous dit que l'empereur et l'impératrice jouissaient du même privilège que le fisc.
(3) Voy. Cagnat, p. 177.
(4) Wahl, p. 91.

CHAPITRE III

COMMENT SE LIQUIDAIT L'IMPOT

Nous avons vu dans le chapitre II quelles transmissions étaient passibles de la *vicesima hereditatium* : c'étaient les successions et legs déférés aux citoyens romains, sauf certaines exemptions; nous avons à voir maintenant comment se liquidait l'impôt : frappait-il l'actif brut, ou, au contraire, n'y avait-il pas certaines déductions à opérer? Comment évaluait-on certaines dispositions comme les legs d'usufruit ou de pensions alimentaires? Nous examinerons ces différentes questions dans le présent chapitre.

§ 1. — De la distraction des charges.

Dans notre droit français moderne, il existe une règle qui facilite beaucoup la perception de l'impôt sur les mutations par décès, mais qui est très onéreuse pour les contribuables : c'est que l'impôt est dû *sans distraction des charges;* ce principe n'existe pas dans le droit romain avec une aussi grande rigueur.

On déduisait d'abord de l'actif brut les *frais funéraires;* le jurisconsulte Macer nous dit ce qu'il faut entendre par là : « Funeris sumptus accipitur quidquid corporis causa, veluti unguentorum erogatum est; et pretium loci in quo defunctus humatus est, et si qua vectigalia sunt, vel sarcophagi et vectura et quidquid corporis causa antequam sepeliatur, consumptum est, funeris impensam esse existimo. » (Loi 37, au Dig., *de Religiosis*, xi, 7.)

Il résulte de ce texte que les frais funéraires comprenaient l'argent dépensé pour embaumer le corps, acheter le terrain, payer les impôts dus à cette occasion, en un mot, tout ce qui était dépensé pour le corps avant qu'il ait reçu la sépulture.

Mais on ne déduisait pas le prix du tombeau ou du monument mortuaire; les dépenses indispensables à l'ensevelissement étaient seules dispensées de l'impôt.

Trajan se montra libéral dans l'évaluation des frais funéraires : il permit aux héritiers d'y consacrer, s'ils le voulaient, l'hérédité tout entière : « Et si ita gratus heres volet, tota hereditas sepulchro, tota funeri serviet; nemo observator, nemo castigator assistet (1). » Les percepteurs de la *vicesima hereditatium* durent désormais s'abstenir de toute intervention, et laisser liberté complète aux héritiers.

L'empereur Hadrien revint sur ces concessions : il semble cependant admettre que le prix du tombeau doit être compris dans les frais funéraires exemptés de l'impôt, pourvu que ce tombeau ne soit destiné qu'à préserver le corps du défunt de toute profana-

(1) *Panég. de Trajan*, par Pline le Jeune, ch. xl.

tion : mais si l'héritier construisait un monument somptueux, si, par exemple, il élevait une colonnade, dans ce cas, les sommes employées à ces dépenses ne seraient pas déduites, quand bien même l'héritier n'aurait fait, en effectuant ces dépenses, que se conformer à la volonté du *de cujus* : « Monumentum sepulchri id esse, divus Hadrianus rescripsit, quod monumenti id est causa muniendi ejus loci factum sit, in quo corpus impositum sit. Ita si amplum quid œdificari testator jusserit, veluti in circuitum portificationes, eos sumptus funeris causa non esse. » (Loi 37, § Ier, Dig., *de Religiosis*, XI, 7.)

Les auteurs (1) sont d'accord pour admettre qu'il fallait appliquer en cette matière la règle posée par Ulpien, relativement à l'*actio funeraria* : cette action était donnée à celui qui, ayant fait des frais de funérailles dont il n'était pas tenu, avait le droit de les répéter contre l'héritier; mais son action se bornait simplement à la répétition des dépenses faites, et à la condition que ces dépenses ne fussent pas excessives, mais en rapport avec les ressources de la succession : c'est ce qu'Ulpien appelle la *justa ratio sumptus*. (Loi 14, § 6, Dig., *de Religiosis*, XI, 7.)

En outre des frais funéraires, ne devait-on pas déduire *les dettes?* En un mot, la *vicesima hereditatium* n'était-elle pas perçue sur l'actif net?

Nous n'avons malheureusement pas sur cette intéressante question des renseignements bien précis, et il nous est seulement permis de présumer que les dettes étaient déduites de l'actif brut (2).

(1) Vigié, p. 31; — de Valroger, p. 502.

(2) Voy. en ce sens Burmann, *op. cit.*, ch. XI, p. 162; — Dureau de la Malle, t. II, p. 472; — Serrigny, t. II, p 178; — Vigié, p. 31.

Si en effet le principe de la non-distraction des charges avait existé dans le droit romain, nous en trouverions probablement des traces dans les textes; il eût frappé l'esprit des jurisconsultes romains; car ce principe est à la fois contraire à la raison et à l'équité : l'impôt sur les successions ne se conçoit rationnellement que portant sur les biens dont l'héritier doit profiter : ne disait-on pas à Rome? « Bona non intelliguntur nisi deducto ære alieno. » (Loi 39, § Ier, au Dig., *de Verborum significatione*, L., 16.)

Et puis, nous avons vu que les frais funéraires étaient certainement déduits de l'actif brut : or ces frais, étant relatifs à la personne du défunt, sont assimilés aux obligations contractées par le *de cujus* lui-même : « Qui propter funus aliquid impendit, cum defuncto contrahere creditur, non cum herede », nous dit Ulpien (loi 1, Dig., *de Religiosis*, XI, 7); du moment que les frais funéraires étaient déduits, il n'y avait pas de raison pour ne pas déduire également les dettes héréditaires.

On peut, d'ailleurs, invoquer un argument d'analogie assez probant : nous avons déjà vu, à propos de la tentative d'établissement d'un impôt sur les hérédités testamentaires, fait en 714 par les triumvirs, que la loi Falcidie avait certains rapports avec la *vicesima hereditatium;* nous verrons également, en étudiant le mode d'évaluation des legs d'usufruit et de pensions alimentaires, que les mêmes règles étaient applicables sur ce point à la quarte Falcidie et à l'impôt des successions : or les textes nous disent expressément que pour calculer la quarte revenant à l'héritier d'après la loi Falcidie, il fallait déduire les dettes, les frais funéraires et la valeur des esclaves affranchis :

« Ante deducitur æs alienum, item funeris impensa, et pretia servorum manumissorum. » (§ 3, aux Instituts *de lege Falcidia*, II, 22.) On peut donc conclure de cette analogie que la *vicesima hereditatium* n'était perçue que sur l'actif net, après déduction des frais funéraires, des dettes héréditaires et même de la valeur des esclaves affranchis.

Notons que l'héritier institué devait déduire en dernier lieu les *legs mis à sa charge*, les légataires payant de leur côté l'impôt du vingtième sur les legs dont ils profitaient. La règle consacrée par l'article 1016 du Code civil existait donc déjà dans le droit romain : cela résulte d'un passage du testament de Dasumius déjà cité (1), qui met à la charge de l'héritier institué le montant de l'impôt afférent aux légataires :

« Hoc amplius quisquis mihi heres heredesve erit eruntve eum eosque rogo fideique ejus eorumque *committo ut quodcumque hoc testamento cuiquam dedi egavi, ea vicensimis omnibus modis liberent.* »

Cette clause du testament de Dasumius prouve qu'il était nécessaire qu'il s'expliquât formellement pour éviter aux légataires le paiement du vingtième.

On s'est demandé si les sommes léguées *ad pias causas*, par exemple, pour élever une statue aux dieux, devaient être déduites : il est certain qu'elles ne l'étaient pas; de nombreuses inscriptions portent, en effet, la mention que la statue ou le monument ont été élevés par l'héritier institué *sine deductione vicesimæ hereditatium* (2); cette mention prouve que l'hé-

(1) Laboulaye, *op. cit.*, p. 328.

(2) Voy. l'inscription déjà citée par nous, au *Corpus inscript. lat.*, II, 1474; et aussi dans le même recueil II, 94; III, 2922, et

ritier institué, à qui incombait la charge du legs *ad pias causas*, avait consacré toute la somme léguée à l'exécution du legs, sans en déduire la *vicesima*, soit dans une pensée généreuse, soit parce que le testateur l'avait ainsi ordonné.

§ 2. — Evaluation des legs d'usufruit et de pensions alimentaires.

L'évaluation des legs d'usufruit, de rentes viagères, de pensions alimentaires présente une certaine difficulté : l'impôt des successions étant perçu sur la valeur des legs, on doit se demander quelle est la valeur de legs de cette nature ; cela dépend évidemment de la durée de la vie du légataire. Dans le droit français actuel, on a recours à une évaluation assez simple : l'usufruit est considéré comme équivalent à la moitié de la valeur de la pleine propriété (article 14 nos 11 et 15, n° 8 de la loi du 22 frimaire an VII); la rente viagère et la pension alimentaire est estimée à la moitié d'une rente perpétuelle (art. 14, n° 9 de la même loi). En droit romain on avait recours à des présomptions plus compliquées.

Le jurisconsulte Æmilius Macer, nous donne dans la loi 68, au Dig., *ad legem Falcidiam* xxxv, 2, le tableau des évaluations usitées; cette loi est censée se rapporter au calcul de la quarte Falcidie, mais tous les commentateurs admettent qu'elle a été interpolée par

beaucoup d'autres. — Dans le même sens de Valroger, p. 501; Naquet, p. 100.

Tribonien et qu'elle se rapportait à la *lex de vicesima hereditatium* : la preuve en est qu'elle est extraite du commentaire du jurisconsulte Æmilius Macer sur l'impôt des successions.

Æmilius Macer rapporte d'abord, d'après Ulpien, une table de mortalité :

Si le légataire avait de 1 à 20 ans, la durée du legs était présumée de 30 ans.

De 20 à 25 ans, la durée du legs était présumée de 28 ans.

De 25 ans à 30 ans, la durée du legs était présumée de 25 ans.

De 30 à 35 ans, la durée du legs était présumée de 22 ans.

De 35 à 40 ans, la durée du legs était présumée de 20 ans.

De 40 à 50 ans, la durée du legs était présumée de 19 à 9 ans.

De 50 à 55 ans, la durée du legs était présumée de 9 ans.

De 55 à 60 ans, la durée du legs était présumée de 7 ans.

Au-dessus de 60 ans, la durée du legs était présumée de 5 ans.

Nous avons indiqué dans ce tableau que de 40 à 50 ans, le legs était présumé devoir durer de 19 à 9; le texte dit en effet : « Tot annorum computatio fit, quod ætati ejus ad annum sexagesimum deerit, remisso uno anno » ; c'est-à-dire qu'on présumait que le légataire vivrait autant d'années moins une qu'il lui en fallait pour atteindre la soixantaine.

Mais Æm. Macer nous dit que dans la pratique on usait d'un calcul plus simple : « Solitum est tamen a

prima ætate usque ad annum trigesimum, computationem annorum trigenta fieri; ab annis vero triginta tot annorum computationem inire quot ad annum sexagesimum deesse videntur. » Si le légataire avait moins de trente ans, le legs était présumé devoir durer trente ans; si le légataire avait de trente à soixante ans, le legs était présumé devoir durer autant d'années qu'il en fallait au légataire pour atteindre soixante ans; au-dessus de soixante ans la durée du legs était présumée de cinq ans, comme d'après le tableau d'Ulpien.

Serrigny (1) montre combien ces évaluations, étaient différentes des nôtres. En droit romain, pour avoir la valeur d'un legs d'usufruit ou de pensions alimentaires, il fallait, si le légataire avait moins de trente ans, multiplier le montant du legs par trente; chez nous, au contraire, l'usufruit n'est jamais considéré comme supérieur à la moitié de la pleine propriété, la rente viagère à la moitié de la rente perpétuelle, et pour obtenir la valeur du legs d'usufruit ou de rente viagère, on multiplie le revenu annuel par dix.

Le mode de calcul usité en droit romain, pour la perception de la *vicesima hereditatis*, était donc beaucoup plus onéreux pour les contribuables que les évaluations de la loi du 22 frimaire an VII.

Si le legs était fait à une *personne morale*, sa durée était présumée de trente années : « Sic denique, et si Ripublicæ usufructus legetur, si simpliciter sive ad ludos, triginta annorum computatio fit. »

(1) Serrigny, t. II, p. 180.

CHAPITRE IV

DU RECOUVREMENT DE L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

Nous étudierons d'abord dans ce chapitre les mesures édictées par les rescrits des empereurs en vue d'accélérer le recouvrement de l'impôt : nous dirons ensuite quelques mots du contentieux, et nous traiterons enfin du mode de perception, et de l'organisation de la perception dans l'empire romain.

§ 1. — Mesures destinées à accélérer le recouvrement de la « vicesima hereditatium »

Pour qu'il n'y eût pas de retard dans la perception de l'impôt sur les successions, aussitôt après la mort d'un citoyen romain, son testament devait être ouvert. Il y avait cependant un certain délai donné à l'héritier pour lui permettre d'accomplir les formalités d'ouverture du testament : ces formalités nous sont indiquées par Paul, Sentences, IV, 6, *de vicesima*, § 1 et 2; le délai, dans lequel elles devaient être

accomplies, était en général de trois à cinq jours pour les héritiers présents :

« Testamentum lex statim post mortem testatoris aperiri voluit, et ideo, quamvis sit rescriptis variatum, tamen a præsentibus intra triduum vel quinque dies aperiendæ sunt tabulæ. » (*Ibid.*, § 3).

Paul ajoute que ce délai était bref afin de ne pas retarder le paiement de l'impôt : « Nec enim oportet testamentum heredibus aut legatariis, aut libertatibus quam necessario vectigali moram fieri. »

Si les héritiers étaient absents, Paul (*loc. cit.*) nous dit qu'on appliquait le même délai, qui ne commençait à courir qu'à partir du retour des héritiers absents.

D'un autre côté nous trouvons au Digeste la loi 154 *de Verborum significatione*, L. 16, ainsi conçue : « Mille passus non a milliario urbis, sed a continentibus ædificiis numerandi sunt » ; ce fragment est extrait du commentaire du jurisconsulte Æm. Macer, sur la loi vicésimaire; Serrigny dit qu'il résulte de ce passage que le délai d'ouverture du testament était augmenté pour les héritiers absents d'un jour par vingt mille pas de distance (1).

Cette interprétation est, il faut le reconnaître, bien hardie; le texte d'Æm. Macer ne parle que de la distance de mille pas, et ne fait aucune allusion au calcul d'un délai; elle a de plus l'inconvénient de se heurter au texte de Paul, qui est formel et ne donne lieu à aucune équivoque.

Aussi préférons-nous suivre l'interprétation donnée à ce fragment du Digeste par MM. Cagnat et Hirschfeld (2) : d'après ces auteurs, ce fragment serait

(1) Serrigny, *op. cit.*, t. II, p. 177.
(2) Hirschfeld, *op. cit.* p. 67, note 4; — Cagnat, p. 203, note 3.

relatif à la limitation territoriale du bureau établi à Rome pour la perception de l'impôt des successions; nous reviendrons sur ce texte dans le § 5 du présent chapitre, à propos de l'organisation de la perception dans la ville de Rome.

Si le testament donnait lieu à des contestations, et que l'héritier véritable ne pût être immédiatement connu, il en serait résulté des retards dans le paiement de la *vicesima hereditatium*; M. Bachofen (1) cite à ce propos un passage curieux de M. Cornelius Fronto, qui a été retrouvé par Mai, et qu'il intitule *de Testamentis transmarinis* :

« Filius exheredatum se suspicabitur? postulabit ne patris tabulæ aperiantur. Idem filia postulabit, nepos abnepos, frater, consobrinus, patruus avunculus, amita, matertera, omnia necessitudinum nomina hoc privilegium invadunt, ut tabulas aperiri vetent, ipsi possessione jure sanguinis fruentur. Causa denique Romam emissa, quid eveniet? Heredes scripti navigabunt, exheredati autem in possessione remanebunt, diem de die ducent dilationes petentes; fora variis excusationibus trahent. Hiemps est, et crudum mare hibernum est, adesse non potuit. Ubi hiemps præterierit, vernæ tempestates incertæ et dubiæ moratæ sunt. Ver exactum est? Æstas est calida, et sol navigantes urit, et homo nauseat aut volnus sequitur : poma culpabuntur et languor excusabitur. »

Pour éviter ces retards, Hadrien décida que, bien que le testament fût attaqué comme *falsum*, *ruptum*, *irritum*, l'héritier institué pourrait cependant obtenir l'envoi en possession : c'est ce que dit le § 14 des

(1) *Bachofen, op. cit.*, p. 393.

Sentences de Paul, III, 5, *ad senatusconsultum Silanianum* : « Sive falsum, sive ruptum, sive irritum dicatur esse testamentum, salva eorum disceptatione, scriptus heres jure in possessionem mitti desiderat. »

Mais il fallait au moins que le testament fût valable en la forme : Justinien nous rapporte en effet à propos de l'abrogation de l'édit d'Hadrien, concernant l'impôt des successions, qu'il a conservé la disposition de cet édit, relative à l'envoi en possession de l'héritier institué, pourvu que le testament fût valable en la forme : «... Sancimus ut si quis ex asse vel ex parte institutus competenti judici testamentum ostenderit non cancellatum, neque abolitum, neque ex quacumque suæ formæ parte vitiatum, sed quod in prima figura sine omni vituperatione appareat, et depositionibus testium legitimi numeri vallatum sit : mittatur quidem in possessionem. » (Loi 3, au code *de Edicto divi...* VI, 33.)

On peut en effet présumer que le paiement de la *vicesima hereditatium* était la condition préalable de cette *missio in possessionem* (1); car l'édit d'Hadrien qui l'organisait, était relatif à l'impôt des successions, ainsi que nous l'affirme Justinien dans la constitution précitée : *Edicto divi Hadriani, quod sub occasione vicesimæ hereditatis introductum est.*

Cette *missio in possessionem* pouvait être obtenue immédiatement, et elle devait être demandée au plus tard dans le délai d'un an : « Scriptus heres ut statim in possessionem mittatur, jure desiderat : hoc post annum impetrare non potuit. » (Sentences de Paul, III, 5, ad Senatus consultum Silanianum, § 16).

(1) Voy. en ce sens, Naquet, p. 103; — de Valroger, p. 511; — Cagnat, p. 219; — Vigié, p. 28.

Afin d'accélérer encore le recouvrement de la *vicesima hereditatium*, Hadrien décida qu'il ne serait pas permis d'appeler du décret d'envoi en possession : c'est ce que nous rapporte Paul, l. 7, pr. Dig. *de appellationibus*, XLIX. 5 : « Si res dilationem non recipiat, non permittitur appellare, ne vel testamentum aperiatur : ut Divus Hadrianus constituit... neve scriptus heres in possessionem inducatur. »

Il résulte de ce texte que le décret, qui prescrivait l'ouverture du testament n'était pas non plus susceptible d'appel.

Cujas rapporte ce fragment comme relatif à l'édit d'Hadrien sur la *vicesima hereditatium* (1).

Les empereurs Gratien, Valentinien et Théodose édictèrent une sanction pour le cas où il serait contrevenu à cette interdiction d'appeler : les parties qui avaient interjeté appel et le juge qui l'aurait admis, devaient être frappés d'une peine de 20 livres d'or (l. 26 au code Théodosien *de Appel*, XI, 36 (2).

(1) *Sur les Sentences de Paul*, IV, 6.

(2) Imperatores Gratianus, Valentinianus et Theodosius ad Hypatium : « Quisquis ne voluntas diem functi testamento scripta reseretur, vel ne hi quos scriptos patuerit, heredes edicti per divum Hadrianum conditi beneficium consequantur, ausus fuerit provocare, interpositamque appellationem cujus de ea re notio erit, recipiendam esse crediderit, viginti librarum auri mulcta, et litigatorem qui tam importune appellaverit, et judicem qui tam ignave conniventiam adhibuerit, involvat. »

§ 2. — Du contentieux de la « vicesima hereditatium ».

Les textes ne contiennent presqu'aucun renseignement, concernant d'une façon spéciale le contentieux de la *vicesima hereditatium;* il est donc probable qu'il n'existait pas de règles particulières sur ce point, et que la procédure était la même que pour les autres impôts.

Cependant nous verrons dans le § 3 du présent chapitre que le recouvrement de l'impôt des successions fut d'abord confié aux publicains, et qu'à partir d'Hadrien il fut directement perçu par des fonctionnaires, *procuratores :* or, nous savons que le contentieux des impôts différait suivant que l'impôt était affermé ou mis en régie (1); on peut donc en conclure que le contentieux de la *vicesima hereditatium* a varié successivement avec les modes de perception.

Examinons d'abord les règles relatives au contentieux pendant l'époque où l'impôt des successions fut affermé; les publicains pouvaient poursuivre les contribuables au moyen de l'ancienne action de la loi, le *pignoris capio*; c'est ce que nous dit Gaius, IV § 28. « Item lege... oria data est pignoris capio publicanis vectigalium publicorum populi Romani adversus eos qui aliqua lege vectigalia deberent. » La loi à laquelle Gaius fait allusion et qui aurait accordé la *pignoris capio* aux publicains serait, d'après M. Accarias, la loi Censoria (2).

(1) G. Humbert, *op. cit.*, t. Ier, p. 262.
(2) T. II, p. 844.

Nous voyons encore les publicains se servir de cette procédure au temps de Cicéron (1); mais il est probable qu'elle disparut sous Auguste, abolie par les *leges Juliæ*; les publicains eurent ensuite une action fictice, dont nous parle Gaius, IV, § 32 : « Item in ea forma quæ publicano proponitur, talis fictio est ut, quanta pecunia olim, si pignus captum esset, id pignus is a quo captum erat luere deberet, tantam pecuniam condemnentur. »

Mais le droit de saisir les biens des contribuables leur était enlevé (2). Plusieurs auteurs (3) attribuent cette modification à un édit de Néron (de l'an 58 de J.-C.); dont nous parle Tacite dans ses annales (XIII, 51) : cet édit fut rendu pour empêcher les exactions des publicains : il ordonnait que les lois, régissant les impôts, tenues secrètes jusqu'alors fussent affichées; il défendait de percevoir, après l'année écoulée, les taxes qui n'avaient pas été perçues : l'édit contenait également d'autres dispositions favorables aux contribuables, mais qui tombèrent promptement en désuétude d'après le témoignage de Tacite : « Aliaque admodum æqua, quæ brevi servata, dein frustra habita sunt. »

Les juges compétents pour connaître des litiges relatifs aux impôts affermés étaient, avant cet édit, les censeurs et les consuls : ce furent, depuis, le préteur à Rome, et en Italie les gouverneurs (4).

Lorsqu'après Hadrien l'impôt des successions cessa d'être affermé, le changement de perception entraîna

(1) Deuxième action contre Verrès, III, 11.
(2) Bouché-Leclercq, *op. cit.*, p. 260.
(3) G. Humbert (II, p. 262 et les auteurs cités à la note 286).
(4) G. Humbert, *op. cit.*, t. I, p. 262; — Tacite, *Annal.* XIII, 51.

en même temps une modification dans la procédure. Les *procuratores*, chargés désormais de la perception, étaient en même temps, depuis le règne de Claude, chargés de la juridiction contentieuse : ils étaient donc juges et parties et statuaient soit personnellement, *extra ordinem*, soit par un délégué. La seule garantie résidait dans l'appel à l'Empereur (1).

Les poursuites étaient exercées depuis Hadrien par les avocats du fisc (2).

Mais si les *procuratores* connaissaient du contentieux relatif à l'impôt, qu'ils étaient chargés de percevoir, il leur était défendu de transiger sans en référer à l'Empereur; c'est ce que nous apprend le fg 13, au Digeste *de Transactionibus*, II, 15; cette loi, extraite du commentaire d'Æm. Macer sur la loi vicésimaire, est ainsi conçue : « Nulli procuratorum Principis, inconsulto Principe, transigere licet. »

Lorsqu'un jugement intervenait, on a prétendu qu'il emportait intérêt de plein droit sur le pied de la *centesima usura*, après l'expiration du délai de grâce; on s'est fondé sur la loi 1, au code *de Usuris rei judicatæ*, VII, 54 : « Si quis bona secundum dictam sententiam prosequitur, eas quoque rationes habiturus est, ut qui post legitimum tempus placitis non obtemperavit, usuram centesimam temporis, quod postea fluxerit, solvat. » Cette constitution est attribuée dans le code de Justinien à Caracalla, *imperator Antoninus*, et elle est en effet adressée *procuratoribus hereditatium* (3).

Quelques auteurs ont soutenu que les intérêts à

(1) G. Humbert, *op. cit.*, t. I, p. 263. Tacite, *Annal.* XIII, 60.
(2) *Ibid.*, *id.*, p. 264.
(3) Serrigny, *op. cit.*, p. 180; Vigié, p. 37; — Wahl, p. 99.

12 pour 100 couraient de plein droit à partir de l'échéance de l'impôt, sans qu'il y ait eu un jugement (1); mais la constitution que nous rapportons suppose formellement un jugement intervenu, et c'est en ce sens qu'elle est généralement interprétée.

Mais, ce qui nous paraît fort douteux, c'est que ladite constitution soit relative à l'impôt des successions : elle est, en effet, adressée aux *procuratores hereditatium*, et non pas aux *procuratores vicesimæ hereditatium*; or, nous avons déjà dit que ces fonctionnaires ne devaient pas être confondus (2), que les *procuratores hereditatium* ne percevaient pas l'impôt des successions, mais étaient chargés de faire rentrer dans la caisse impériale les sommes, qui avaient été léguées, par testament à l'empereur; la constitution 1, au Code, VII, 54, étant adressée aux *procuratores hereditatium*, il n'est donc pas démontré qu'elle soit applicable à l'impôt de succession.

§ 3. — Comment était garanti le recouvrement.

On a prétendu que la *lex Julia*, par laquelle Auguste rétablit la *vicesima hereditatium*, consacrait au profit du Trésor un gage général sur les biens des contribuables (3); on s'est fondé sur le § 5 du *Fragmentum veteris cujusdam jurisconsulti de jure fisci*, attribué aux jurisconsultes Paul et Ulpien; ce passage est ainsi

(1) Dureau de la Malle, *op. cit*,, t. II, p. 474.
(2) Nous avons cité à l'appui M. Cagnat, p. 177.
(3) Wahl, p. 102.

conçu : « Bona eorum qui cum fisco contrahunt.... velut pignoris causa jure fisco obligantur; non solum ea quæ habent, sed ea quoque quæ postea habituri sunt. »

Mais cette opinion nous paraît manifestement erronée, car, à l'époque d'Auguste, l'impôt sur les successions était affermé aux publicains et par conséquent les contribuables n'avaient pas de rapport avec le *fisc* relativement à la perception de cet impôt.

D'après M. de Valroger (1) il faudrait voir dans ce passage un gage général attribué au fisc sur les biens des fermiers de l'impôt, des publicains.

Cette opinion ne nous paraît pas tout à fait exacte : le passage du fragment *de Jure fisci* nous semble faire allusion à l'hypothèque tacite, qui appartenait au fisc, non seulement sur les biens des fermiers de l'impôt, mais encore sur ceux des contribuables et en général de tous ceux qui contractaient avec lui, ainsi que le prouvent des fragments d'Ulpien et d'Hermogénien, insérés au Digeste (loi 28 et 46, § 3 *de Jure fisci*, XLIX, 14); le mot *pignus* désigne, en effet, à l'époque classique, l'hypothèque, et c'est à cette époque qu'écrivaient les jurisconsultes Paul et Ulpien, auxquels on attribue le fragment *de Jure fisci* (2).

Les citoyens romains, débiteurs de la *vicesima hereditatium*, ne durent en conséquence encourir cette hypothèque, que du jour où l'impôt des successions cessa d'être affermi et fut perçu directement par les agents de l'empereur.

Les Commentaires de Gaïus contiennent un passage

(1) De Valroger, p. 507.
(2) Accarias, t. Ier, p. 697, note 1.

qui concerne spécialement les garanties de recouvrement de la *vicesima hereditatium* dans son commentaire, III, § 124; le jurisconsulte nous rapporte la disposition de la *lex Cornelia, de sponsu*, rendue sous la dictature de Sylla, qui défendait à une même personne de se porter *sponsor* ou *fidepromissor* dans la même année, envers les mêmes débiteur et créancier, pour une somme supérieure à 20,000 sesterces; dans le § 125, Gaïus nous indique les exceptions apportées à cette prohibition :

« Ex quibusdam tamen causis permittit ea lex in infinitum satis accipere, veluti si dotis nomine, vel...; et adhuc lege vicesima hereditatium cavetur, ut ad eas satisdationes quæ ex ea lege proponuntur, lex Cornelia non pertineat. »

Ce fut d'après ce texte la *lex de vicesima hereditatium*, par conséquent, la loi d'Auguste, qui apporte cette dérogation à la *lex Cornelia*; à l'époque de la *lex Cornelia* l'impôt des successions n'existait, en effet, probablement pas.

Il résulte de ce passage, qu'en matière d'impôt sur les successions, on pouvait *satisdare* dans la même année pour une somme supérieure à 20,000 sesterces.

Quelles sont ces *satisdationes* auxquelles Gaïus fait allusion, *quæ ex ea lege proponuntur*. Il est probable qu'elles intervenaient dans le cas où l'héritier demandait aux agents chargés de la perception de l'impôt des délais pour effectuer le paiement (1).

(1) Comp. Accarias, t. II, p. 352 et note 4.

§ 4. — Du mode de perception.

Comment fut perçu, dans l'empire romain l'impôt sur les successions? Fut-il affermé aux sociétés de publicains, *societates vectigalium* comme cela était usité pour beaucoup d'impôts à Rome? ou bien, fut-il perçu directement par des agents du Trésor?

La question donne lieu à de sérieuses difficultés, parce que nous trouvons dans les textes et les inscriptions la preuve que les publicains furent, à un moment donné, chargés de la perception de la *vicesima hereditatium*, et que nous y trouvons également la preuve de l'existence de fonctionnaires préposés aussi au recouvrement, sous le nom de *procuratores vicesimæ hereditatium*.

Différentes explications ont été données par les auteurs. D'après Dureau de la Malle (1) l'impôt des successions aurait toujours été perçu directement, par des agents de l'empereur, les *procuratores vicesimæ hereditatium*.

Ce système nous paraît insoutenable en présence des textes suivants :

1° Pline le Jeune, au chapitre XXXVII du panégyrique de Trajan, parlant de l'exemption des proches parents, qui fut étendue par Nerva à la succession du fils d'un *novus civis* héritant de son père et placé sous sa puissance paternelle, écrit que l'empereur

(1) *Op. cit.*, t. II, p. 472; — Voy. en ce sens également Wahl, p. 111.

avait fait cette réforme dans la pensée qu'il était presque impie de mêler le nom d'un publicain à ces noms respectables : « Eamdem immunitatem in paternis bonis filio tribuit si modo redactus esset in patris potestatem, ratus improbe ac insolenter ac pœne impie his nominibus inseri *publicanum*. »

2° Le même auteur, s'occupant, au chapitre XL du même ouvrage, des successions pauvres, rapporte que Trajan aurait fixé un chiffre au-dessous duquel les successions ne payaient pas l'impôt : « Statuit communis omnium parens summam quæ *publicanum* pati possit. »

3° Le testament de Dasumius, qui est également de l'époque de Trajan (cet empereur est même au nombre des légataires), recommande aux héritiers de s'entendre avec le publicain relativement au paiement de la *vicesima* : « Suscipiant eo nomine, aut vicesimæ nomine cum *publicano*, qui id vectigal conductum habebit (1). »

On rencontre également des inscriptions antérieures au règne d'Hadrien, qui indiquent les noms de fonctionnaires qualifiés de *magistri* ou *promagistri vicesimæ hereditatium*, et nous savons que les mots de *magister* et *promagister* désignent les directeurs et sous-directeurs des sociétés de publicains (2).

Il est vraiment trop aisé de récuser ces textes et ces inscriptions en disant que Pline le Jeune était un auteur littéraire et qu'il désignait peut-être sous le nom de publicains les agents de l'empereur, chargés de la perception; il faut attribuer la même

(1) Laboulaye, *op. cit.*, p. 328.
(2) Orelli et Henzen, 3331, 5120, 5350, 6642; — Gruter, 426, n° 5; — 454 n° 8.

confusion à Dasumius et fausser le sens des inscriptions que nous invoquions tout à l'heure. — On oublie d'ailleurs que Pline le Jeune remplit des fonctions administratives importantes, qu'il fut questeur, préteur et consul, et qu'il devait par conséquent connaître la valeur de l'expression de publicain; la même observation peut être faite au sujet de Dasumius, qui remplit, d'après ce que l'on présume, la fonction de consul (1).

Mais il faut reconnaître que l'on trouve en même temps des inscriptions, qui nous révèlent l'existence d'officiers impériaux, percevant la *vicesima hereditatium* : ces inscriptions ne sont pas nombreuses avant le règne d'Hadrien, mais à partir de cet empereur, leur nombre devient considérable. — Avant Hadrien, nous pouvons citer :

1° Une inscription inédite de la villa Borghèse, citée par M. Cagnat (2), qui donne, à un affranchi de Claude, *T. Claudius Saturninus*, le titre de *procurator XX hereditatium*.

2° Une inscription insérée au *Corpus inscriptionum latinarum*, III, 726, rapporte qu'un nommé *C. Manlius Félix*, reçut sous Nerva le titre de *procurator XX hereditatium*.

3° Une inscription de l'époque de Trajan, citée par Gruter, 1028, n° 6.

Il semble résulter de ces textes et de ces inscriptions la preuve de la coexistence des publicains et des *procuratores*, chargés tous deux de la perception de l'impôt des successions : cependant on comprend

(1) Laboulaye, *op. cit.*, p. 277.
(2) *Op. cit.*, p. 192.

difficilement la coexistence dans un État et, à la même époque, des deux modes de perception appliquées au même impôt, de la régie et de la ferme.

Aussi Rudorff a-t-il proposé le système suivant (1) : d'après lui, la *vicesima* aurait été affermée à Rome aux publicains; en Italie et en province, elle aurait été perçue par les *procuratores hereditatium*. Mais ce système se heurte à des inscriptions, qui mentionnent l'existence de *procuratores XX hereditatium Romæ* (2).

Le système le plus généralement suivi considère que les publicains et les *procuratores* ne furent pas, en même temps, chargés de la perception de la *vicesima*, mais successivement : l'impôt fut d'abord affermé aux publicains jusque sous Trajan; les passages de Pline le Jeune et les autres textes déjà cités prouvent que ce mode de perception existait encore sous cet empereur. A partir de Trajan, on ne trouve plus aucune trace de la perception de la *vicesima* par les publicains : on en conclut que la régie fut alors substituée à la ferme et l'on attribue cette réforme à Hadrien (3).

Nous avons vu en effet qu'Hadrien prit des mesures destinées à accélérer le recouvrement de l'impôt des successions, notamment à propos de l'ouverture des testaments. (Paul, Sentences, IV, 6, *de vicesima*, § 3.) Or ces mesures impliquent un impôt perçu directement par des agents du Trésor, car si l'impôt eût été affermé, l'empereur ne se serait

(1) *Testament de Dasumius, Savigny's Zeitschrift*, t. XII, p. 394.
(2) Voy. notamment Wilmans, 1257.
(3) Hirschfeld, *op. cit.*, p. 64 et note 4; Cagnat, p. 192; Vigié, p. 39. — Willems, *op. cit.*, p. 492.

plus inquiété d'accélérer le recouvrement. D'ailleurs, à partir de Trajan, nous ne trouvons plus aucune trace de la perception de l'impôt par les publicains, et nous trouvons au contraire un nombre considérable d'inscriptions se rapportant aux *procuratores vicesimæ hereditatium*.

On peut donc raisonnablement penser que la *vicesima* cessa d'être affermée sous Hadrien; mais comment expliquer dans ce système les trois inscriptions que nous avons citées tout à l'heure et qui prouvent l'existence de *procuratores vicesimæ hereditatium* avant Hadrien, sous les empereurs Claude, Nerva et Trajan? On a dit que ces *procuratores* n'avaient pas mission de percevoir eux-mêmes l'impôt, mais qu'ils devaient seulement surveiller les publicains; on ne les rencontre, d'ailleurs, qu'à partir de Claude, et l'on admet qu'auparavant la surveillance des publicains devait être attribuée aux *præfecti ærarii militaris* à Rome, et dans les provinces aux procurateurs provinciaux (1).

Sans doute, cette explication est un peu conjecturale : mais c'est le seul moyen d'expliquer la coexistence des publicains chargés de la perception de l'impôt sur les successions et de *procuratores XX hereditatium;* car il est impossible d'admettre, qu'à la même époque, le même impôt fût à la fois affermé aux publicains et perçu directement par des agents du Trésor : l'un des modes de perception exclut inévitablement l'autre.

(1) Hirschfeld, *op. cit.*, p. 63 ; — Cagnat, p. 192.

§ 5. — Aperçu général de l'organisation de la perception dans l'empire romain.

Nous trouvons, à partir d'Hadrien, un nombre considérable d'inscriptions concernant les fonctionnaires chargés de la perception de la *vicesima hereditatium;* elles nous permettent de nous rendre compte de l'organisation des circonscriptions et bureaux, créés en Italie et dans les provinces pour la perception de cet impôt.

M. Cagnat a pu, grâce à ces inscriptions, dresser la carte des circonscriptions connues de la *vicesima hereditatium;* ces divisions n'ont qu'un intérêt secondaire au point de vue juridique, aussi nous contenterons-nous de résumer sur ce sujet les conclusions du savant auteur des « Études historiques sur les impôts indirects chez les Romains ».

Nous examinerons successivement l'organisation de la perception à Rome, en Italie et dans les provinces.

1° A ROME

La ville de Rome devait former une circonscription distincte, à la tête de laquelle se trouvait un *procurator*, ainsi que le prouve l'inscription suivante :

Wilmans, 1257.

Caio Julio... Procuratori vicesimæ hereditatium Romæ.

(Nous ne rapportons que la partie de l'inscription qui nous intéresse).

Cette inscription est d'ailleurs la seule qui nous montre l'existence d'un *procurator* de l'impôt des successions à Rome.

La circonscription financière de Rome fut probablement limitée par Hadrien : c'est l'explication la plus plausible qu'on ait donnée de la loi 154, au Digeste, *de Verborum significatione*, L., 16 (1); cette loi est extraite du commentaire du jurisconsulte Æm. Macer sur l'impôt des successions; elle est ainsi conçue : « Mille passus non a milliario urbis, sed a continentibus ædificiis numerandi sunt. »

En outre du bureau spécial à la ville de Rome, il y avait à Rome également la direction générale où se trouvait centralisée l'administration de la perception de la *vicesima* dans tout l'empire romain, à la tête de cette direction était un directeur général, qualifié de *magister*.

Il est probable que l'administration de la circonscription financière de la ville de Rome et celle de la direction générale, furent réunies ensemble, au moins à partir de Gordien III : c'est, du moins, ce que fait supposer l'inscription suivante :

Wilmans, 1293.

C. Furio Sabinio... Timesitheo...

Procuratori in urbe, magistro XX...

Ce Timesitheus, beau-frère de Gordien III, fut à la fois *procurator* à Rome et *magister*, c'est-à-dire directeur général de la perception dans tout l'empire.

C'est ainsi que M. Cagnat explique le titre, que l'on rencontre dans beaucoup d'inscriptions, de *procurator vicesimæ hereditatium*, sans indication de la province

(1) Hirschfeld, p. 67, note 4; — Cagnat, p. 203, note 3.

où cette fonction était remplie (1). Dans cette opinion, le titre seul de *procurator vicesimæ hereditatium* est synonyme de celui de *magister* : il y aurait donc eu à Rome une situation analogue à celle que l'on rencontre aujourd'hui dans notre administration départementale : le préfet, administrateur de tout un département, étant en même temps administrateur de l'arrondissement chef-lieu.

Au-dessous du directeur général ou *magister*, ou *procurator vicesimæ hereditatium*, il y avait un *promagistro XX hereditatium* ; nous avons trois inscriptions relatives à ce fonctionnaire; les personnages mentionnés dans ces inscriptions étaient tous chevaliers (2).

Les employés inférieurs étaient, au contraire, des affranchis : les inscriptions nous rapportent l'existence d'un *princeps tabularius* (3), et de *tabularii* (4), qui travaillaient sous ses ordres.

Au-dessous des *tabularii* étaient les *adjutores tabulariorum* (5) : c'étaient également des affranchis.

Les autres employés étaient des esclaves : les inscriptions mentionnent un *dispensator* ou caissier (6), des *tabellarii*, chargés sous la direction d'un *præpositus tabellariorum*, de porter les dépêches échangées entre la direction générale et les *procuratores* des provinces.

(1) Cagnat, *op. cit.*, p. 196.
(2) Wilmans, 1271; — Gruter, 454, 9; — Orelli 5120.
(3) Wilmans, 1389.
(4) *Corp. insc. lat.*, VI, 594; — *ibid.*, II, 3235; — Gruter, 590, 5.
(5) Wilmans, 1382.
(6) Wilmans, 1384.

2° EN ITALIE

Nous possédons quatre inscriptions relatives à la perception de l'impôt des successions en Italie.

La première (Wilmans, 2114) nous fait connaître un *L. Fœsellius Sabinianus, procurator XX hereditatium regionis Campaniæ, Apuliæ, Calabriæ.*

La seconde (Wilmans 1386) mentionne un *L. Æmilius Pronomus, tabularius XX hereditatium Æmiliæ, Liguriæ, Transpadanæ.*

La troisième (*Corp. insc. lat.*, VI, 1633) mentionne *C. Valerius Fuscus procurator XX hereditatium per Campaniam.*

Et la quatrième (Wilmans, 1273), *T. Flavius Germanus procurator XX hereditatium Umbriæ, Tusciæ, Piceni, regionis Campaniæ.*

Il résulte de ces quatre inscriptions que la division de l'Italie, par Auguste, en onze districts administratifs ou *regiones* (1), servit de base aux circonscriptions des perceptions de la *vicesima hereditatium*; seulement, ces *regiones* étaient groupées pour former une circonscription dirigée par le même *procurator*.

Il faut cependant noter une inscription du *Corpus inscriptionum græcarum*, n° 2980, qui signale un fonctionnaire, ayant rempli les fonctions de *procurator vicesimæ hereditatium* pour Rome et l'Italie : κρατισθος ἐπίτροπος εἰκοσθῆς κληρονομῶν Ῥώμης Ἰταλίας : M. Cagnat (2) conclut de cette inscription qu'à une certaine

(1) Willems, *Droit public romain*, p. 503.
(2) Cagnat, p. 203.

époque Rome fut réunie à l'Italie pour former ensemble une seule circonscription financière.

3° DANS LES PROVINCES.

Les provinces importantes formaient une seule circonscription; celles qui l'étaient moins étaient réunies ensemble sous la direction d'un même *procurator*.

Les inscriptions relatives à la perception de la *vicesima hereditatium* dans les provinces, sont les suivantes : citons d'abord les provinces, qui, à elles seules, formaient une circonscription :

1° *Hispania citerior : Corp. insc. lat.*, II, 4184; — *ibid.*, V, 8569; — *ibid.*, VI, 1633.

2° *Achaïa :* inscription de la villa Borghèse, citée dans le paragraphe précédent.

3° *Syria : Corp. insc. lat.*, VI, 1633.

Deux provinces étaient réunies sous la direction d'un même *procurator* dans les contrées suivantes :

1. *Pannonia utraque : Corp. insc. lat.*, III, 4065.

2. *Hispania*, *Bœtica et Lusitania* : *Corp. insc. lat.*, II, 2029.

3. *Gallia Narbonensis et Aquitanica : Corp. insc. lat.*, III, 6054; — *ibid.*, VI, 1523; — Wilmans, 1257.

Enfin, dans d'autres contrées, un même *procurator* dirigeait la perception de la *vicesima* dans plus de deux provinces :

1. *Gallia Lugdunensis*, *Belgica et utraque Germania : Corp. insc. lat.*, 4114.

2. *Asia* ou *Pamphylia*, *Lycia*, *Phrygia*, *Galatia*, *insulæ Cyclades* : Wilmans, 1281.

3. *Pontus*, *Bithynia*, *Pontus Mediterraneus et Paphlagonia* : Wilmans, 1281.

Toutes ces circonscriptions étaient dirigées par des *procuratores*, qui étaient généralement chevaliers; lorsque la circonscription était trop étendue, il y avait un affranchi *sub procuratore*.

Le personnel des employés se composait d'affranchis, remplissant les fonctions de *commentarienses* (teneurs de livres) et *tabularii*.

Les charges de *vilici*, *arcarii* étaient confiées à des esclaves.

DROIT FRANÇAIS

L'IMPOT SUR LE REVENU

DES VALEURS MOBILIÈRES

INTRODUCTION

1. — L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, établi par la loi du 29 juin 1872, est la première application sérieuse qui ait été faite en France du principe de l'impôt sur le revenu.

Nous ne nous proposons pas d'examiner dans cette étude les questions économiques qui se rattachent à l'impôt sur le revenu : notre but sera plus modeste; nous plaçant exclusivement sur le terrain juridique, nous voulons étudier l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, tel qu'il a été organisé par la loi du 29 juin 1872 et modifié par les lois postérieures; nous passerons en revue les nombreuses difficultés que cette taxe a fait naître, et nous discuterons les solutions de la jurisprudence.

Cependant, dans cette introduction, il nous paraît indispensable, laissant de côté, pour un moment, les questions juridiques, de nous placer à un point de vue plus général et de dire quelques mots sur le principe, si vanté par les uns, si critiqué par les autres, de l'impôt sur le revenu.

Tous les impôts directs essaient d'atteindre le re-

venu : il en est ainsi de l'impôt foncier, de la contribution mobilière, de l'impôt des patentes; mais tandis que ces impôts frappent le revenu morcelé, l'impôt sur le revenu atteint directement l'ensemble du revenu des contribuables.

Cet impôt a été et est encore souvent critiqué : on lui reproche son caractère arbitraire, inquisitorial et vexatoire; on lui reproche également d'entraîner des fraudes nombreuses; — s'il revêt le caractère d'impôt progressif, les critiques sont encore plus vives et on l'accuse d'être un principe socialiste et révolutionnaire.

Quoiqu'il en soit de ces critiques, le principe de cet impôt est admis par les économistes les plus autorisés; et l'opinion qui domine actuellement est que l'impôt sur le revenu peut prendre place avantageusement dans le système financier des États modernes, non comme impôt unique, mais comme impôt *complémentaire*, pesant principalement sur les classes riches et aisées, et servant de compensation aux inégalités résultant des contributions indirectes, qui sont lourdes à supporter surtout pour les classes pauvres (1).

C'est d'ailleurs avec ce caractère de taxe complémentaire et de compensation qu'il fonctionne dans la plupart des États où il a été établi.

2. — *L'Angleterre* est le pays classique de l'impôt sur le revenu : l'*income-tax* y existe depuis de longues années; cet impôt comprend en réalité cinq taxes distinctes, qui frappent cinq sources différentes de revenus. — Les revenus sont classés en cinq cédules :

(1) Voy. Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, t. Ier, p. 476; — Chailley, *Impôt sur le revenu*, p. 348 et suiv.

la cédule A correspond aux revenus, provenant de la propriété du sol; la cédule B, aux revenus provenant de son exploitation (bénéfices des fermiers); la cédule C, aux intérêts et dividendes des fonds publics; la cédule D, aux bénéfices industriels, commerciaux et professionnels; la cédule E, aux traitements et pensions.

Le taux est uniforme pour les cinq classes de revenus, et c'est même là une des critiques dirigée contre l'*income-tax;* mais ce taux a varié suivant les époques : il s'est élevé dans les temps de crises, pour s'abaisser dans les temps de prospérité; depuis l'année 1878-1879 à l'année 1882-1883, il a varié entre 5 et 6 pences 1/2 par livre sterling (2,08 à 2,70 0/0).

Les petits revenus inférieurs à 150 liv. st. (3750 fr.) sont exemptés de l'*income-tax;* il y a modération de l'impôt pour les revenus allant de 150 liv. st. à 400 liv. st. (10,000 fr.) : ce sont ces exemptions et modérations qui donnent à l'*income-tax* son caractère compensateur.

Notons aussi qu'un des principaux avantages de l'*income-tax* est qu'il n'y a pas lieu à la déclaration de l'ensemble du revenu par les contribuables; mais on est pourtant obligé d'avoir recours à la déclaration du contribuable d'une façon partielle, en ce qui concerne les revenus compris dans la cédule D (bénéfices industriels, commerciaux et professionnels) : il en résulte des fraudes nombreuses et des déficits considérables dans le recouvrement de l'impôt sur cette classe de revenus.

Telle est brièvement résumée l'organisation de l'*income-tax* : il faut reconnaître que cet impôt apparaît en Angleterre dépouillé de son caractère inquisitorial et arbitraire, et qu'il échappe aux principales

critiques, que l'on dirige d'ordinaire contre l'impôt sur le revenu.

En Italie, l'impôt sur le revenu n'existe que depuis 1864, et il ne frappe que la richesse mobilière (*imposta sui redditi della richezza mobile*); c'est une première différence avec l'*income-tax*, et il y en a beaucoup d'autres. Le taux est très élevé : 12 0/0 et 13,20 avec le décime. Les revenus sont classés en quatre cédules : la cédule A, comprenant les revenus spontanés des capitaux; la cédule B, les revenus mixtes, produits du travail et du capital (bénéfices industriels et commerciaux); la cédule C, les revenus provenant exclusivement du travail (bénéfices professionnels); la cédule D, les salaires, traitements et pensions. — Le taux est exagéré, aussi les fraudes sont-elles très nombreuses surtout sur les cédules B et C, et l'impôt pèse d'un poids très lourd sur les revenus de la cédule A, pour lesquels la fraude est très difficile, et par conséquent très rare (1).

En Prusse, l'impôt sur le revenu nous apparaît avec un caractère tout différent : l'administration n'a pas recours à la déclaration du contribuable, elle taxe d'office les revenus imposés; elle connaît l'ensemble du revenu de chaque contribuable. — L'impôt sur le revenu revêt deux formes : le *Classensteuer*, portant sur les revenus supérieurs à 3000 marks (3750 fr.) : le taux est alors inférieur à 2 0/0; et l'*einkommensteuer*, portant sur les revenus supérieurs à 3000 marks : le taux varie de 2,50 à 3 0/0. Les revenus inférieurs à 900 marks (1125 fr.) sont exemptés.

(1) Sur l'Angleterre et l'Italie, nous avons emprunté ces renseignements au livre déjà cité de M. Chailley; quant à la Prusse, voy. l'*Économiste français* du 27 novembre 1886.

L'impôt sur le revenu existe encore en Autriche, en Suisse, où il revêt même dans certains cantons le caractère d'impôt progressif, et aux États-Unis.

Dans ces différents pays, les valeurs mobilières sont taxées comme élément de la richesse mobilière : elles sont comprises dans la cédule D de l'*income-tax*, dans la cédule A de l'impôt sur la richesse mobilière en Italie.

3. — *En France*, l'impôt général sur le revenu n'a jamais existé : quelques essais furent tentés sous la Révolution, mais ils furent promptement abandonnés.

Après la révolution de 1848 Proud'hon déposait, en qualité de membre de l'Assemblée constituante, un projet d'impôt général sur le revenu, qui attribuait à l'État le tiers des arrérages des rentes, des revenus des offices ministériels, des loyers et fermages, des intérêts des créances hypothécaires et chirographaires, des revenus des actions et obligations des sociétés; les traitements et pensions devaient être réduits de 5 à 50 0/0 : ce projet fut repoussé à l'unanimité moins 2 voix par l'Assemblée constituante.

Le 23 août 1848, M. Goudchaux, ministre des finances, déposait un projet d'impôt sur le revenu ne portant que sur la richesse mobilière : c'était un impôt de répartition de 60 millions. La commission, dont le rapporteur était M. de Parieu, admit le principe de l'impôt, mais fit subir au projet des changements considérables : l'impôt de répartition, proposé par le gouvernement, était transformé en impôt de quotité, du taux de 3 0/0; les revenus mobiliers devaient être évalués par des commissions cantonales présidées par le juge de paix, avec faculté d'appel devant le conseil de préfecture. A la suite du rapport, M. Goudchaux donna sa démission.

M. Hippolyte Passy lui succéda au ministère des finances; il déposa un projet d'impôt sur l'ensemble des revenus, mobiliers et fonciers, au taux modique d'un pour cent augmenté d'un dixième par chaque domestique; les revenus devaient être déclarés par le contribuable, sauf vérification par des comités. Ce projet fut retiré par M. Fould, successeur de M. Hippolyte Passy, au ministère des finances.

Divers autres projets d'initiative parlementaire furent déposés en 1850 et 1857 : ils n'aboutirent pas.

En 1862, MM. Granier de Cassagnac et Roques-Salvaza déposèrent au Corps législatif un projet d'impôt sur le revenu, ne portant que sur les arrérages des rentes et le revenu des actions et obligations des sociétés financières, industrielles, commerciales et civiles : le taux était de 3 0/0; ce projet fut repoussé à une grande majorité.

En 1870, deux projets d'impôt sur le revenu furent encore déposés au Corps législatif, le 10 mars, par M. Laroche-Joubert, et, le 28 mars, par M. Haentjens.

Les événements de 1870-1871 devaient bientôt amener impérieusement la création d'impôts nouveaux; le gouvernement de M. Thiers s'efforça de faire face à l'augmentation si considérable des dépenses publiques au moyen de ressources empruntées aux impôts indirects : il eut recours aux douanes, à l'enregistrement, au timbre.

Cependant si M. Thiers était personnellement opposé au principe de l'impôt sur le revenu, beaucoup de membres de l'Assemblée nationale étaient favorables à l'établissement de cet impôt. La commission du budget fut saisie de différentes propositions en ce sens, et elle élabora elle-même un projet d'impôt sur

le revenu : laissant de côté la propriété foncière, déjà suffisamment chargée, elle ne voulait frapper que les revenus mobiliers.

Ces revenus étaient divisés en quatre classes : la classe A comprenant le revenu des valeurs mobilières françaises et étrangères; la classe B, les pensions et traitements; la classe C, les intérêts de créances de toute nature, chirographaires et hypothécaires; la classe D, les bénéfices industriels, commerciaux et professionnels.

Ce projet s'inspirait du système anglais de l'*income-tax*, et lui empruntait la division en cédules, évitant ainsi de recourir à une déclaration de l'ensemble du revenu.

Le gouvernement se décida à faire des concessions, et déposa, le 9 décembre 1871, un projet d'impôt sur le revenu restreint aux valeurs mobilières.

Quelques jours après s'ouvrit, le 22 décembre 1871, la discussion de l'impôt sur le revenu. M. Thiers combattit énergiquement le principe de cet impôt, qui fut rejeté par l'Assemblée nationale.

La commission du budget proposa alors l'impôt sur le chiffre des affaires, qui fut converti plus tard en une augmentation de 0 fr. 60 par franc de la contribution des patentes; — de son côté, le gouvernement, d'accord avec la commission du budget, reprit le projet d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui fut adopté le 29 juin 1872.

Depuis l'adoption de cette loi, d'autres propositions ont été faites pour introduire en France l'impôt sur le revenu : en 1874, une proposition en ce sens fut déposée par MM. Aubry, Defournelle et Courcelle; en 1876, Gambetta fut chargé, par la

commission du budget, de présenter un rapport sur la question; ce rapport concluait à l'adoption de l'impôt sur le revenu : il fut voté par la commission du budget, malgré l'opposition de M. Léon Say; citons encore la proposition présentée par M. Ballue, en 1883 : aucun de ces projets ne vint en discussion.

La question de l'impôt sur le revenu n'en est pas moins restée à l'ordre du jour : cette réforme figure à côté de beaucoup d'autres plus ou moins réalisables, sur les professions de foi d'un grand nombre de candidats élus aux dernières élections législatives (1885); et tout dernièrement la Chambre des députés, terminant la discussion du budget de 1887, votait un amendement, invitant le gouvernement à déposer un projet d'impôt sur le revenu (séance du 10 février 1887).

Pour se conformer à cette invitation, le gouvernement a déposé, le 12 mars 1887, sur le bureau de la Chambre des députés, un projet relatif à la transformation de la contribution mobilière en impôt de quotité, comme application de l'impôt sur le revenu : la valeur locative est considérée comme indice du revenu. — L'article 14 de ce projet donne la manière d'évaluer le revenu imposable d'après la valeur locative, au moyen d'un tableau déterminant des coefficients gradués en raison de la population des communes : il suffit de multiplier la valeur locative par le coefficient, pour trouver le revenu imposable.

Ce projet a le défaut de laisser une grande place à l'arbitraire, puisqu'il frappe non le revenu réel, mais le revenu présumé; il aurait dû contenir un article abrogeant la loi du 29 juin 1872, car on ne

comprendrait pas rationnellement la coexistence dans un même pays d'un impôt général sur le revenu et d'un impôt spécial au revenu des valeurs mobilières.

4. — Nous laisserons désormais de côté l'impôt général sur le revenu, pour nous consacrer exclusivement à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Et tout d'abord, nous devons dire quelle est la nature de cet impôt; il semble que la réponse ne doive pas être douteuse : l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'étant qu'une branche de l'impôt général sur le revenu, revêt, au point de vue économique, tous les caractères d'un impôt direct; — si l'on s'attache cependant à la division administrative, comprenant sous le nom d'impôts directs ceux qui s'adressent à des situations normales et permanentes et qui comportent des rôles nominatifs, on classera, comme le fait la loi du budget, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières parmi les impôts indirects. — Mais cette classification administrative n'a rien de scientifique et, si l'on reconnaît à la division des impôts en impôts directs et indirects un caractère économique, ce qui est contesté par certains économistes (1), il est évident que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières devra être classé dans la catégorie des impôts directs : il atteint en effet directement une source de revenus, et n'agit pas par répercussion comme les impôts indirects : sans doute, il est payé par les sociétés, et le poids en est supporté par les actionnaires et obligataires, mais les sociétés ne font, ainsi que le dit expres-

(1) Voy. deux articles publiés par M. Leroy-Beaulieu dans l'*Economiste français*, nos du 13 et 20 novembre 1886.

sément la loi, qu'une « avance » : le débiteur définitif, le contribuable véritable est le porteur d'actions ou obligations, ou plus exactement, comme nous le verrons, l'associé et le prêteur.

Dans la discussion, à l'Assemblée nationale, de la loi du 29 juin 1872, il a été reconnu que l'impôt établi par cette loi était bien un impôt direct : M. Magne, membre de la commission du budget, s'exprimait ainsi dans la séance du 29 juin : « Lorsque la commission vous propose de frapper d'un *impôt direct* le revenu mobilier, fait-elle un acte juste, un acte équitable (1)? »

Cependant il y a eu quelques opinions contraires dans la pratique : la question n'a pas en effet un pur intérêt théorique; — suivant l'opinion que l'on suivra, des conséquences différentes en résulteront. La question à été discutée notamment au point de vue du privilège qui appartient à l'administration en matière de contributions directes; — l'administration de l'Enregistrement, à qui le législateur a confié le recouvrement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, admet que cet impôt présente les caractères d'un impôt direct; elle refuse cependant de bénéficier du privilège des impôts directs, parce que le législateur a assimilé, au point de vue du recouvrement, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières aux taxes de l'enregistrement, dont le recouvrement n'est garanti par aucun privilège (2).

La question s'est présentée également à l'occasion de la prescription applicable en notre matière : est-

(1) Voy. *Journal officiel* du 30 juin 1872, p. 1410.

(2) Voy. en ce sens une solution de l'administration de l'Enregistrement, du 18 août 1880. (*Journal de l'Enregistrement*, n° 22429).

ce la prescription édictée par l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII, en matière d'enregistrement? est-ce la prescription admise en matière de contributions directes? est-ce la prescription de cinq ans édictée par l'article 2277 du Code civil ou enfin la prescription de droit commun? Nous reviendrons dans le cours de cette étude à cette intéressante question.

Quelques tribunaux civils ont décidé que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières était un impôt indirect, mais la Cour de cassation semble bien admettre que c'est un impôt direct (1). Les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement* professent une doctrine originale : d'après eux, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières serait un impôt *sui generis*, à la foi direct et indirect (2).

Malgré ces divergences, l'opinion généralement admise est que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est un impôt direct, et il nous paraît difficile, quand on se place au point de vue économique, de soutenir le contraire.

5. — Les impôts directs sont habituellement considérés comme plus équitables que les impôts indirects; la taxe sur le revenu des valeurs mobilières étant classée parmi les premiers, a-t-elle échappé aux critiques qui s'adressent le plus souvent aux seconds? Est-ce une taxe juste et équitable?

Le taux de l'impôt est assez modique : il est de 3 0/0 sans décime (article 3 de la loi du 29 juin

(1) Dans un arrêt du 18 avril 1883, la Cour s'exprime ainsi : « Attendu que bien que constituant *une sorte d'impôt direct*, la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, etc... » (*Cass. Req.*, 18 avril 1883, D. 84—1—131.)

(2) Voy. *J. E.*, n° 22428.

1872) : l'impôt est assis sur le revenu des actions et parts d'intérêt dans les sociétés, et les intérêts des emprunts et obligations des sociétés et établissements publics.

M. Gouin, rapporteur de la loi interprétative du 1er décembre 1875, a dit dans son rapport que l'idée qui avait présidé à la confection de la loi de 1872 avait été de frapper le revenu « produit par le capital du commanditaire ou bailleur de fonds, qui ne fait pas valoir lui-même ce capital, exempter au contraire l'industriel et le commerçant qui, travaillant seul ou en société en nom collectif, engage dans une entreprise sa fortune tout entière, son crédit et même son honneur ».

Cette idée était juste en elle-même : mais en fait a-t-elle été réalisée? Il est permis d'en douter, et nous trouvons, dans le *Traité de la science des finances* de M. Leroy-Beaulieu une critique, qui ne manque pas de justesse : « L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est un impôt supplémentaire qui s'ajoute aux autres taxes qu'une société a déjà payées dans la même mesure que les autres contribuables; il pèse sur les capitalistes associés, c'est-à-dire sur les petits et les moyens; il ne s'applique pas aux très grands capitalistes qui ne se placent pas sous le régime de l'association (1). »

On répond à cette objection ce que disait le rapporteur de la loi de 1875, que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières frappe les capitalistes oisifs, qui ne font pas valoir eux-mêmes et qui n'ont que des chances de pertes limitées; nous aurons à voir dans

(1) *Traité de la science des Finances*, t. II, p. 405.

le cours de cette étude si cette idée a toujours été suivie dans la pratique. — D'ailleurs, cette réponse n'est pas satisfaisante : car les rentiers sont aussi des capitalistes oisifs, les créanciers hypothécaires et chirographaires de particuliers également, et ils sont épargnés par la loi de 1872!

Il faut donc bien reconnaître que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est loin de satisfaire la raison et l'équité : tout ce que l'on peut dire en sa faveur, c'est que cette loi a été votée dans des circonstances difficiles, peu propices à la rédaction d'une bonne loi financière; cette loi a été une œuvre de transaction entre la commission du budget qui voulait l'impôt général sur le revenu et le gouvernement qui n'en voulait à aucun prix : c'est une loi d'expédients, qui mérite toutes les critiques que l'éminent économiste, que nous citions tout à l'heure, lui a adressées.

6. — Malgré ces défauts, la loi de 1872 mérite de fixer notre attention : c'est la première application sérieuse qui ait été faite en France de l'impôt sur le revenu; — de plus, cette loi existe depuis quinze ans, elle produit des recettes considérables(1) : il est bien probable qu'elle subsistera longtemps encore; il est donc intéressant de l'étudier, de voir comment elle est appliquée dans la pratique, de constater ses imperfections : c'est aussi le moyen de préparer une réforme utile d'une loi défectueuse.

Les textes législatifs ou réglementaires concernant l'impôt sur le revenu sont assez nombreux, en voici l'énumération :

(1) Le produit de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières a été de 31,744,833 francs en 1873, — et de 47,425,500 francs en 1886.

1° La loi du 29 juin 1872, qui est fondamentale en cette matière.

2° Le décret du 6 décembre 1872, rendu en exécution de la loi précédente.

3° L'articte 5 de la loi du 21 juin 1875, concernant les lots et primes de remboursement.

4° Le décret du 15 décembre 1875, rendu en exécution de la loi précédente.

5° La loi du 1er décembre 1875, qui a exempté de l'impôt du revenu les parts d'associés dans les sociétés en nom collectif, les parts des gérants dans les sociétés en commandite simple, et les parts d'intérêt dans les sociétés coopératives.

6° La loi du 28 décembre 1880, et la loi du 29 décembre 1884 dans leurs articles 3 et 9, concernant les congrégations religieuses.

Notre étude sera facilitée par les travaux qui ont déjà été publiés en assez grand nombre sur l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; en dehors d'une jurisprudence considérable, qui a fixé bien des points controversés, nous pouvons citer :

1° Le régime fiscal des sociétés et établissements publics par M. Demasure, ancien avocat à la cour de cassation; la troisième partie de cet ouvrage est consacrée à l'explication de l'impôt sur le revenu.

2° Une brochure de M. Deloison, avocat à la Cour d'appel de Paris, dans laquelle sont traitées plusieurs questions de notre sujet.

3° Un livre tout récent, consacré exclusivement à notre matière, par M. Besson, rédacteur à la Direction générale de l'Enregistrement.

Nous diviserons notre étude en six chapitres : le premier relatif aux sociétés et établissements publics

assujettis; le second traitera des revenus passibles de la taxe; le troisième, de la détermination du revenu; le quatrième, des questions de recouvrement, pénalités, prescription; le cinquième sera consacré à l'exposition des règles spéciales aux sociétés étrangères, et le sixième aux congrégations religieuses.

CHAPITRE PREMIER

SOCIÉTÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ASSUJETTIS

7. — Nous diviserons ce chapitre en deux sections : la première traitera des sociétés assujetties à l'impôt sur leurs parts d'associés; la seconde, des sociétés et établissements publics assujettis à l'impôt sur leurs emprunts.

Nous devons faire remarquer que, dans la plupart des sociétés (il n'y a d'exception, que pour les sociétés en nom collectif), les parts d'associés et les emprunts sont également frappés, tandis que, dans les établissements publics, il n'y a, que les emprunts et obligations qui soient passibles de la taxe.

Section Ire. — Sociétés assujetties à l'impôt sur leurs actions et parts d'intérêt.

8. — L'article 1er de la loi du 29 juin 1872 est ainsi conçu :

« Indépendamment des droits de timbre et de

transmission établis par les lois existantes, il est établi à partir du 1er juillet 1872 une taxe annuelle et obligatoire : 1° sur les intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits des actions de toute nature des sociétés, compagnies ou entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles, quelle que soit l'époque de leur création; — 2° sur les arrérages et intérêts annuels des emprunts et obligations des départements, communes et établissements publics, ainsi que des sociétés, compagnies et entreprises ci-dessus désignées; — 3° sur les intérêts, produits et bénéfices annuels des parts d'intérêt et commandites dans les sociétés, compagnies et entreprises dont le capital n'est pas divisé en actions. »

Il semble résulter de la simple lecture des alinéas 1 et 3 de cet article 1er que la loi de 1872 a une portée générale, qu'elle frappe les sociétés, quel que soit leur caractère, civil ou commercial, quelles que soient les formes sous lesquelles elles se soient constituées, anonymes, commandites ou en nom collectif : le texte ne fait en effet aucune distinction.

Mais nous avons vu dans quelles conditions défectueuses s'était opérée la rédaction de la loi du 29 juin 1872; aussi, malgré la généralité du texte, des distinctions doivent être faites : il y a des sociétés qui ne sont pas frappées par la loi du 29 juin 1872.

Il y a d'abord des exceptions qui ont été introduites par la loi du 1er décembre 1875; cette loi a exempté de l'impôt sur le revenu les parts d'associés dans les sociétés en nom collectif, les parts appartenant au gérant dans les sociétés en commandite, et les parts d'intérêt dans les sociétés coopératives.

Nous examinerons tout d'abord la loi du 1[er] décembre 1875, et les difficultés qu'elle a fait naître; nous verrons ensuite s'il n'existe pas d'autres sociétés qui échappent à l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

9. — La loi du 1[er] décembre 1875 est intervenue à la suite d'une jurisprudence de la Cour de cassation, qui avait provoqué une émotion considérable dans le commerce et l'industrie, en décidant que la taxe de 3 0/0 sur le revenu frappait les *parts d'associés en nom collectif.*

L'administration de l'enregistrement n'avait pas tout d'abord admis cette interprétation extensive de la loi de 1872; elle avait d'abord reconnu, dans une instruction du 11 décembre 1872 (1), que la taxe sur le revenu n'était pas applicable aux sociétés en nom collectif, et qu'elle ne frappait dans les sociétés en commandite simple que les associés commanditaires. Puis, revenant sur cette décision favorable, elle avait obtenu, le 23 août 1875 (2), quatre arrêts de la Cour de cassation, condamnant la première doctrine, et étendant aux parts d'associés en nom collectif la taxe sur le revenu.

La Cour de cassation s'était fondée sur la généralité du texte de l'article 1[er] de la loi du 29 juin 1872, et sur les travaux préparatoires, assez confus cependant, de cette loi. Il résultait de ces travaux préparatoires que, dans le premier projet d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, déposé par le gouvernement le 9 décembre 1871, les parts d'associés

(1) Cette instruction porte le n° 2457.
(2) Voy. D. 75—1—347.

en nom collectif étaient formellement exemptées (1); or cette exemption n'avait pas été reproduite dans la loi du 29 juin 1872 : on n'en trouvait aucune trace.

Mais si la décision de la Cour suprême était conforme au texte de la loi, elle pouvait produire les effets économiques les plus fâcheux : désormais la taxe sur le revenu ne se contentait plus de frapper les capitalistes oisifs, elle atteignait le capital mis en œuvre par le travail personnel des associés en nom collectif ou des gérants de commandites; il en résultait une inégalité flagrante entre les commerçants et industriels associés, et les commerçants et industriels libres, assez riches pour pouvoir se passer de l'association.

Des pétitions nombreuses furent signées pour signaler au législateur cette interprétation nouvelle et rigoureuse de la loi du 29 juin 1872, et pour demander une réforme.

Bientôt, M. Feray, membre de l'Assemblée nationale, déposait une proposition, qui est devenue la loi du 1er décembre 1875.

Cette loi ne fait, en réalité, qu'interpréter la loi de 1872 : elle n'a eu d'autre but que de rétablir l'état de choses existant avant la jurisprudence inaugurée par les quatre arrêts de la Cour de cassation. Elle comprend deux articles : le premier, qui exempte de l'impôt sur le revenu les parts d'intérêt dans les sociétés en nom collectif, et décide que cet impôt ne s'appliquera dans les sociétés en commandite simple

(1) Voy. l'exposé des motifs de M. Pouyer-Quertier, ministre des Finances.

qu'au montant de la commandite; l'article 2 étend la même exemption aux sociétés coopératives.

Trois exceptions sont donc apportées par cette loi au texte de l'article 1er de la loi du 29 juin 1872 : la première concernant les sociétés en nom collectif; la seconde, les sociétés en commandite simple; la troisième, les sociétés coopératives : nous allons passer en revue chacune de ces trois exceptions.

10. — Nous n'avons rien à dire de la première, relative aux *sociétés en nom collectif*; le texte de la loi du 1er décembre 1875 n'exempte expressément que les *parts d'associés*; nous aurons à examiner, dans la section deuxième du présent chapitre, la question de savoir si les emprunts des sociétés en nom collectif, ou plus généralement des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sont soumis à l'impôt du revenu (*infra*, n° 21).

Aucune difficulté ne s'est présentée dans la pratique au sujet de cette première exception : les caractères constitutifs des sociétés en nom collectif sont, en effet, bien connus; nous n'avons donc pas à nous y arrêter.

11. — Nous aurons, au contraire, à nous occuper assez longuement de la seconde exception, relative aux *sociétés en commandite simple*; rappelons la disposition de la loi de 1875 à ce sujet; l'article 1er est ainsi conçu :

« Les dispositions de l'article 1er, § 3 de la loi du 29 juin 1872, ne sont pas applicables aux parts d'intérêt dans les sociétés commerciales en nom collectif, et elles ne s'appliquent dans les sociétés en commandite, dont le capital n'est pas divisé en actions, qu'au montant de la commandite. »

Il résulte de ce texte deux propositions : 1° les sociétés en commandite par actions sont passibles de l'impôt sur le revenu ; 2° dans les sociétés en commandite simple, les parts appartenant au gérant sont seules exemptées de l'impôt.

Ces propositions ne nous semblent pas avoir besoin d'être démontrées : elles résultent clairement du texte de la loi.

Il est facile de voir la raison qui a conduit le législateur à distinguer dans la société en commandite simple les parts des gérants des parts des commanditaires; les unes sont des capitaux de placement, n'entraînant qu'une chance de perte limitée; les autres sont, au contraire, des capitaux mis en valeur par le travail personnel des associés, et entraînant une responsabilité illimitée.

Mais pourquoi le législateur ne fait-il pas la même distinction, si rationnelle, dans la société en commandite par actions? Ces deux éléments que nous trouvons dans la société en commandite simple, existent également dans la société en commandite par actions; mais, s'il est possible et même facile de les distinguer dans la première, cela est presque impossible dans la seconde. C'est ce qui a été parfaitement mis en lumière par M. le conseiller Dareste, dans un rapport à la Chambre des Requêtes (1) :

Dans la société en commandite par actions, « le gérant, l'associé en nom, n'est plus, en général, qu'un actionnaire qui est investi par la société d'une fonction et qui est rémunéré par un traitement. Si le gérant se démet ou cesse ses fonctions pour une cause

(1) Voy. arrêt du 27 mars 1878. (*J. E.*, n° 20701.)

quelconque, il sera remplacé par un autre actionnaire. La ligne de démarcation entre l'associé en nom et le commanditaire n'est plus aussi tranchée que dans la commandite simple. Les actions qui appartiennent au gérant sont transmissibles comme toutes les autres; elles peuvent comme toutes les autres devenir un objet de spéculation. Elles peuvent dès lors, être considérées comme constituant des capitaux de placement. »

Ainsi la société en commandite simple n'est que partiellement frappée par l'impôt sur le revenu; au contraire, dans la société en commandite par actions, tous les revenus des parts d'associés sont frappés : il y a donc un intérêt considérable à distinguer la première société de la seconde.

12. — La différence réside dans l'*action* : mais qu'est-ce que l'action? quels sont ses caractères constitutifs? qu'est-ce qui la différencie de la part d'intérêt?

La question n'est pas neuve : elle existait avant la loi du 1er décembre 1875; mais cette loi, en créant un nouvel intérêt à la distinction de l'action et de la part d'intérêt, a fait renaître la controverse. Plusieurs systèmes ont été soutenus; nous les passerons rapidement en revue.

D'après M. Demante père, l'action est une fraction du capital social désignée par une somme fixe; toutes les actions d'une même société sont de valeur égale; M. Demante appuie sa définition sur l'article 34 du Code de commerce; — la part d'intérêt est au contraire une quotité à un dixième, un centième; les parts d'intérêt sont, de plus, de valeur inégale (1).

(1) Voy. Demante, *Cours analytique du Code civil*, t. II, p. 421.

— Ce système a trouvé peu de partisans : il ne rend pas compte de la nature juridique de l'action et de la part d'intérêt; le critérium qu'il indique n'est pas infaillible : rien ne s'oppose à ce que, dans une société en nom collectif ou en commandite simple, le capital social soit divisé en fractions égales; — l'article 34 C. com. ne fait pas non plus obstacle à ce que, dans une société par actions, le capital social soit divisé en fractions d'inégales valeurs (1).

Un second système fait résider le caractère constitutif de l'action dans la *cessibilité* : il se fonde sur l'article 1861 du Code civil, d'après lequel un associé ne peut céder sa part d'intérêt sans le consentement de ses coassociés (2); — on objecte à ce système que l'article 1861, en défendant aux associés de céder leur part sans le consentement des autres associés, leur permet, par cela même, de la céder avec ce même consentement; l'intérêt n'est donc pas incessible d'une façon absolue.

D'après le troisième système, le critérium de la distinction réside dans la *négociabilité* (3). Lorsque, dans une société, les parts d'associés sont transmissibles, soit par simple tradition (titres au porteur), soit par une déclaration de transfert sur les registres sociaux (titres nominatifs), soit par endossements (titres à ordre), ces parts constituent des actions; ce système présente de grands avantages au point de vue pratique, à cause de sa simplicité : d'après

(1) MM. Lyon-Caen et Renault citent, à ce sujet, le discours prononcé par M. Rouher dans la séance du 9 juin 1867, lors de la discussion au Corps législatif de la loi du 24 juillet 1867. (Voy. *Droit commercial* de MM. Lyon-Caen et Renault, t. Ier, p. 182.)

(2) Bravard-Veyrières, *des Sociétés commerciales*, p. 114 et suiv.

(3) Vavasseur, *Traité des sociétés*, nos 327 et suiv.

MM. Lyon-Caen et Renault (1), ce système serait contraire au texte de plusieurs lois commerciales ou financières, et notamment à l'article 91 alinéa 3 du Code de commerce, qui parle de parts d'intérêt revêtant la forme des titres nominatifs; à l'article 25 de la loi du 5 juin 1850, qui parle d'actions, transmissibles suivant la forme de l'article 1690 du Code civil, et à l'article 1er de la loi du 24 juillet 1867, qui n'admet la négociabilité des actions qu'après l'accomplissement de nombreuses formalités.

Ces objections sont-elles sans réplique? Non. On peut répondre tout d'abord que le langage du législateur est incorrect dans l'article 91 du Code de commerce et 25 de la loi du 5 juin 1850; on peut, de plus, opposer à ces textes législatifs d'autres textes, dans lesquels le législateur semble bien entendre par actions des parts d'associés négociables, par exemple, dans les articles 16 et 18 de la loi du 5 juin 1850. — Quant à l'objection tirée de l'article 1er de la loi du 24 juillet 1867, nous répondrons que, lorsque les formalités prescrites par cet article n'ont pas été accomplies, on ne se trouve pas en présence d'actions : il n'y a même pas de parts d'associés, puisque la société n'existe pas encore et qu'il n'y a qu'un projet.

On a fait à ce système le reproche de s'attacher à la forme et de ne pas pénétrer au fond des choses; nous verrons tout à l'heure si ce reproche est fondé et si, à la différence de forme, ne correspond pas une différence de fond.

Un quatrième système, très en faveur aujourd'hui,

(1) *Droit commercial*, n. 371.

a été imaginé par M. Beudant et soutenu par MM. Pont, Lyon-Caen et Renault; à ces autorités considérables est venue s'ajouter la jurisprudence de la Chambre des requêtes de la Cour de cassation (1); la Chambre civile n'a pas encore eu à se prononcer sur la question. D'après ces auteurs, la distinction entre l'action et la part d'intérêt correspond à la division des sociétés en sociétés de capitaux et de personnes : dans les premières, la cessibilité des parts d'associés est envisagée comme « un acte normal et ordinaire » : les parts d'associés sont alors des actions; dans les secondes, c'est au contraire un acte exceptionnel : on se trouve en présence des parts d'intérêt. — Comme on le voit, ce système est une variante de celui qui fait résider le caractère constitutif de l'action dans la cessibilité; mais il est moins absolu, et, il faut le reconnaître, moins précis. — Le point de départ est très juste : la distinction de l'action et de l'intérêt nous semble bien correspondre à la distinction des sociétés de personnes et de capitaux; mais quand se trouvera-t-on en face d'une société de personnes? quand, en face d'une société de capitaux? Comment reconnaître si la cession des parts d'associés a été considérée comme un acte normal et ordinaire, ou comme un acte exceptionnel? Il faut bien recourir à des signes extérieurs, à des indices apparents : M. Beudant est bien obligé de l'admettre : « Si les parts d'associés sont de valeur égale et uniforme, si elles sont représentées

(1) M. Beudant, *Revue critique*, t. XXXIV, p. 134 et suiv.; — MM. Lyon-Caen et Renault, *Droit commercial*, n° 371; Cass. Req., 2 août 1886. *J. E.*, n° 22726); Cass. Req., 9 février 1887. (*Gazette des Tribunaux* des 21 et 22 février 1887.)

par des titres négociables, s'il a été fait appel au public pour réunir des souscriptions, on peut affirmer que la commandite est par actions. »

Dans ce système, il faut donc avoir recours à un ensemble de circonstances pour découvrir l'intention qui a présidé à la constitution de la société; on laisse donc une large porte ouverte à l'appréciation et, par conséquent, à l'arbitraire.

Or, c'est en cela que le système qui se fonde sur la négociabilité pour distinguer la part d'intérêt de l'action, nous paraît préférable : sans doute, il s'attache à un signe extérieur, mais la forme est ici l'indice du fond; toutes les fois que dans une société les parts d'associés sont négociables, on peut affirmer, sans crainte de se tromper, que l'on se trouve en présence d'une société de capitaux, que les parts d'associés sont des actions; toutes les fois, au contraire, que la cession ne pourra pas avoir lieu par les formes rapides de la tradition, de l'endossement ou du transfert, qu'il faudra suivre les formalités de l'article 1690 du Code civil, on pourra être sûr que la considération des personnes n'a pas été étrangère à la constitution de la société, que ladite société a été faite *intuitu personæ*, qu'enfin les parts d'associés sont des *intérêts*.

Tel est le système qui nous paraît devoir être suivi pour distinguer la société en commandite simple de la société en commandite par actions.

13. — Nous avons vu les deux premières exceptions apportées par la loi du 1er décembre 1875 à l'article 1er de la loi du 29 juin 1872; la troisième exception à laquelle nous arrivons maintenant, concerne les *sociétés coopératives;* cette exception est

ainsi formulée par l'article 2 de la loi du 1er décembre 1875 : « La même exception s'applique aux parts d'intérêt dans les sociétés de toute nature, dites de coopération, formées exclusivement entre des ouvriers ou artisans au moyen de leurs cotisations périodiques. »

L'administration de l'Enregistrement a rendu, à la date du 11 décembre 1875, une instruction relative à l'application de la loi du 1er décembre 1875 (1); cette instruction s'efforce de resserrer dans des limites étroites l'exception prévue par la loi; pour que l'exception s'applique, il faut que la société coopérative soit exclusivement formée entre ouvriers ou artisans, que les cotisations n'émanent que des membres de la société, que ces cotisations soient périodiques; le législateur n'ayant parlé que des parts d'intérêt, l'exception ne s'étendrait pas aux sociétés coopératives par actions.

Toutes ces conditions découlent du texte de la loi qui, d'ailleurs, ainsi interprété, n'a pas soulevé de difficultés dans la pratique (2).

14. — Nous avons terminé l'examen des trois exceptions à l'article 1er de la loi du 29 juin 1872, résultant de la loi interprétative du 1er décembre 1875 : y a-t-il d'autres exceptions?

Il semble que non au premier abord : le texte de l'article 1er de la loi du 29 juin 1872 est si compréhensif qu'il paraît embrasser toutes les sociétés et même plus que cela, puisqu'il parle des « *entreprises quelconques* ». Mais à cause de ces termes si généraux

(1) Voy. cette instruction, *J. E.*, n° 19909.

(2) Signalons cependant deux solutions de l'administration de l'Enregistrement des 4 et 5 mai 1882. (*J. E.*, nos 21899 et 22016.)

et si vagues, de nombreuses difficultés se sont présentées dans l'application de cette disposition : nous devons les examiner afin de préciser autant que possible la portée de cet article 1er; à quel critérium nous attacher pour décider quand la taxe sur le revenu sera applicable ou quand elle ne le sera pas? Dans quel sens faut-il prendre ce mot si confus « d'entreprise? »

L'opinion qui nous paraît la plus rationnelle est celle de M. Demasure et des rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement* (1); il faut appliquer la loi du 29 juin 1872 comme si le mot « d'entreprise » n'y était pas; on sait dans quelles conditions défectueuses cette loi a été votée; c'est un mot malheureux qui a échappé au législateur et dont il ne faut pas tenir compte; la loi de 1872 n'a voulu frapper que les *sociétés;* toutes les sociétés, par actions ou par intérêts, qu'elles aient un caractère commercial, industriel, financier ou civil, toutes sont frappées sans exception : mais il faut qu'il y ait société; dans toute la discussion relative à la loi de 1872, dans la discussion relative à la loi de 1875, on n'a parlé que des sociétés; jamais il n'a été fait allusion à cette malencontreuse expression d'entreprise, qui termine l'énumération de l'article Ier de la loi de 1872.

Si l'on attache quelque importance à cette expression, on entre dans le domaine de l'hypothèse : il n'y a plus de certitude, il n'y a plus que l'arbitraire; — où s'arrête la loi de 1872? il est impossible de le dire d'une façon précise.

Dans l'examen des questions soulevées par l'appli-

(1) Demasure, n. 199; — *J. E.*, n° 22580.

cation de la loi de 1872, nous recherchons donc si l'on se trouve en face de sociétés : c'est le seul critérium qui nous paraisse admissible, le seul qui nous paraisse conforme au véritable esprit de la loi.

Notre doctrine est-elle en harmonie avec la jurisprudence? Il est difficile de le dire; un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation a décidé que l'impôt sur le revenu frappait une communauté d'huissiers, parce que c'était « une collectivité ayant son existence propre (1) »; il semble donc que d'après la Cour suprême, la loi de 1872 frappait autre chose que les sociétés; d'autre part, plusieurs tribunaux ont décidé que les associations en participation échappaient à la taxe sur le revenu, parce qu'elles ne constituaient pas des sociétés (2); la jurisprudence est donc encore indécise sur la portée du mot « entreprise quelconque ».

Quant à nous, nous suivrons le critérium que nous avons indiqué; nous allons passer en revue les difficultés qui se sont présentées en cette matière; il est difficile de suivre un ordre méthodique dans cet examen : nous étudierons successivement les questions relatives aux sociétés civiles, aux associations syndicales, aux associations en participation et aux sociétés en liquidation.

15. — Les *sociétés civiles* sont certainement assujetties à l'impôt sur le revenu; elles sont comprises nominativement dans l'énumération faite par l'article 1er de la loi du 29 juin 1872; — l'article 3 de cet article ne parle, il est vrai, que des intérêts et béné-

(1) Voy. Cass. Civ., 6 août 1878. (D. 79—1—291.)
(2) Voy. notamment un jugement du tribunal civil de la Seine en date du 18 décembre 1885, rapporté *J. E.*, n° 22580.

fices annuels des parts d'intérêt et commandites « dans les sociétés, compagnies et entreprises dont le capital n'est pas divisé en actions »; et l'on a soutenu que les parts d'intérêt dans les sociétés civiles devaient être exemptées de la taxe sur le revenu; — que, seules, les sociétés civiles dont le capital était divisé en actions, étaient soumises à l'impôt en vertu de l'alinéa 1er de l'article 1 de la loi de 1872; — la Cour de cassation n'a pas admis avec juste raison cette prétention (1) : car si l'alinéa 3 ne répète pas ce que dit l'alinéa 1er, des sociétés « commerciales et civiles », on trouve dans cet alinéa 3 les mots « sociétés, compagnies et entreprises dont le capital n'est pas divisé en actions », et ces termes embrassent évidemment les sociétés civiles. D'ailleurs, aucun doute ne paraît possible depuis la loi du 1er décembre 1875 : dans la discussion de cette loi à l'Assemblée nationale, M. Léon Clément déposa un amendement, tendant à faire participer les sociétés civiles au même bénéfice que les sociétés en nom collectif, et cet amendement fut repoussé.

Pourquoi traiter différemment les sociétés civiles et les sociétés en nom collectif? est-ce rationnel? On a dit que dans les sociétés civiles la gérance pouvait être confiée à un tiers; que ces sociétés ne constituaient en général de la part des intéressés qu'un placement, qu'une spéculation (2). Sans doute cela peut arriver, mais il n'en sera pas toujours ainsi, et l'on rencontre souvent des sociétés civiles, qui ne diffèrent des sociétés en nom collectif, que

(1) Cass. Req., 18 novembre 1878. (D. 79—1—229.)

(2) Voy. le rapport de M. le conseiller Dareste sur l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 18 novembre 1878, précité.

parce que le caractère commercial leur fait défaut; M. Léon Clément a cité à ce sujet des exemples absolument topiques; — dans les sociétés civiles, il peut donc y avoir et il y aura souvent travail personnel des associés, et, par conséquent, les raisons qui ont fait exempter de l'impôt sur le revenu les sociétés en nom collectif s'appliqueraient, dans la plupart des cas, aux sociétés civiles.

Mais le législateur a statué, et il nous paraît impossible, en présence des textes, de soutenir que les sociétés civiles sont exemptes de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

La question a été vivement débattue cependant à propos de certaines sociétés civiles, de celles ayant un *capital immobilier*.

La question se présentait alors sous un autre aspect : une société civile possède des immeubles; les parts des associés seront mobilières ou immobilières suivant que l'on considère les sociétés civiles comme jouissant ou ne jouissant pas de la personnalité; dans ce dernier cas, les bénéfices distribués aux associés constituent des revenus de biens immobiliers et semblent échapper à l'impôt qui est établi sur le revenu des valeurs mobilières. — La question à examiner était donc, ici, de savoir si les sociétés civiles sont ou non douées de la personnalité, si, par conséquent, les parts des associés sont des biens mobiliers ou immobiliers.

La Cour de cassation ne l'a pas entendu ainsi : par un arrêt en date du 9 janvier 1877, elle a décidé qu'il n'y avait pas à s'occuper de la controverse sur la personnalité des sociétés civiles, qu'il s'agissait simplement de savoir si les sociétés immobilières

étaient comprises dans les termes de l'article 1er de la loi du 29 juin 1872, et elle a résolu cette question par l'affirmative, en se fondant sur la généralité, des termes employés par le législateur (1).

Nous ne contestons pas la solution, mais il nous semble que la question devait être autrement posée, et la solution nous paraît uniquement dépendre du parti que l'on prendra sur la controverse relative à la personnalité des sociétés civiles.

16. — Les *associations syndicales* sont-elles soumises à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, à titre de sociétés? Nous examinerons, dans notre section 2, si elles doivent être considérées comme des établissements publics.

Cette question n'a pas encore été résolue par la jurisprudence; elle ne présente peut-être pas un grand intérêt pratique; c'est ce qui explique l'absence de décisions judiciaires en cette matière (2).

L'administration de l'Enregistrement a soutenu que, dans les associations syndicales, les parts des propriétaires associés étaient passibles de la taxe (3). Cette solution est-elle fondée?

Les arguments, que l'administration fait valoir à l'appui, sont les suivants : les associations syndicales présentent tous les caractères de sociétés véritables;

(1) Voy. cet arrêt dans Dalloz (1877—1—400); dans le même sens, voy. Cass. Civ., 13 avril 1886 (D. 86—1—185); la Cour de cassation a même décidé que la taxe sur le revenu frappait les sociétés civiles universelles; Cass. Req., 26 janvier 1879, société Pereire. (D. 79—1—293.)

(2) Nous devons citer cependant un arrêt de la Cour de cassation (Ch. civ.) du 29 août 1883; mais cet arrêt n'a pas tranché la question. (D. 84—1—133.)

(3) Cette solution est rapportée au *Journal de l'Enregistrement* sous le no 22154.

il y a un être moral distinct des associés, il y a intention de réaliser un bénéfice, car il est évident que les membres d'une association syndicale, pour le dessèchement des marais, par exemple, ont le but de créer une plus-value à leurs propriétés; d'ailleurs, la loi du 21 juin 1865 a expressément qualifié les associations syndicales de sociétés (voy. les articles 5, 7 et 17); enfin, on ne peut contester qu'elles rentrent dans l'expression : « entreprises quelconques », employée par le législateur de 1872.

La question est complexe; ainsi que l'a fait M. Demasure (1), il faut distinguer les associations syndicales *autorisées* et les associations syndicales *libres;* quant aux premières, aucun doute ne nous paraît possible, elles échappent à la taxe sur le revenu, parce qu'elles ne sauraient constituer des sociétés; la société est un contrat qui suppose le consentement de tous les associés, or des propriétaires peuvent être contraints de faire partie d'une association syndicale autorisée. — Dira-t-on que si elles ne constituent pas des sociétés, elles tombent néanmoins sous l'application de la loi de 1872 à titre d'entreprises? Mais alors où s'arrêtera-t-on, si l'on admet que la loi de 1872 frappe autre chose que les sociétés? Nous nous sommes d'ailleurs expliqué sur cette expression si vague qui termine l'énumération de l'article 1er de la loi de 1872.

Quant aux associations syndicales *libres*, la question est plus délicate; on rencontre dans ces associations certains caractères constitutifs d'une société : il y a consentement unanime des associés, il y a

(1) *Régime fiscal des sociétés et établissements publics*, p. 247.

l'intention de réaliser un bénéfice : mais où est le capital social? Cet élément fondamental du contrat de société existe-t-il ici? Les auteurs du *Dictionnaire de l'Enregistrement* prétendent que non, et ils s'appuient sur l'absence de cet élément pour conclure que les associations syndicales échappent à l'impôt sur le revenu (1). Quant à nous, il nous semble difficile d'être aussi affirmatif : les associations syndicales libres n'ont pas en droit des caractères suffisamment tranchés, pour qu'on puisse en principe les assimiler aux sociétés; on se trouve ici en présence d'une question d'espèce, dont la solution dépendra en pratique de l'examen des statuts.

17. — C'est encore une question très délicate que de savoir si les *associations en participation* sont soumises à l'impôt sur le revenu; la question est peut-être plus intéressante en théorie qu'en pratique, car les associations en participation étant occultes, échapperont presque toujours, en fait, à la perception de l'impôt sur le revenu : c'est ainsi qu'on peut expliquer le peu de décisions judiciaires qui existent sur ce sujet (2).

Nous avons dit que la loi du 29 juin 1872 ne frappait que les sociétés : pour savoir si les associations en participation sont assujetties à la taxe sur le revenu,

(1) Voy. *Associations particulières*, n° 93; dans le même sens, Demasure, n° 202; en sens contraire, Besson, n° 64.

(2) Voy. deux jugements du tribunal de Lille du 20 mars 1880, et du tribunal de la Seine du 18 décembre 1885 (voy. ce jugement au *Journal de l'Enregistrement*, n° 22580); ces deux jugements ont décidé que les associations en participation étaient exemptées de l'impôt sur le revenu. La Cour de cassation a statué sur le pourvoi dirigé contre le jugement du tribunal de la Seine par un arrêt du 9 février 1887, mais elle n'a pas tranché la question.

nous n'avons donc qu'à nous demander si ces associations constituent de véritables sociétés.

La question est très controversée par les auteurs : les uns soutiennent que les associations en participation ne diffèrent des autres sociétés que parce qu'elles sont occultes, — que sous tous les autres rapports elles constituent de véritables sociétés : la définition de l'article 1832 du Code civil leur serait parfaitement applicable; sans doute ces associations ne sont pas douées de la personnalité civile, mais la personnalité n'est pas de l'essence de la société : il suffit qu'il y ait des apports, un fonds commun et l'intention de réaliser un bénéfice; — on argumente également du texte des articles 47 et 50 du Code de commerce, qui semblent bien considérer les associations en participation comme des sociétés.

Ces arguments ne nous paraissent pas décisifs; nous nous rangerons à l'avis des auteurs qui n'admettent pas que les associations en participation constituent des sociétés (1). Ces associations ont, en effet, des caractères particuliers qui les différencient des sociétés : leurs membres agissent individuellement, en leur propre nom; la participation ne se manifeste pas au public, elle ne produit aucun effet à l'égard des tiers, elle n'engendre pas un être moral, elle n'a pas, à proprement parler, de capital social. — Sans doute, l'absence de personnalité civile ne serait pas un obstacle à ce que les participations soient considérées comme des sociétés, car, tout le monde n'ad-

(1) Voy. notamment M. Pont, *Traité des sociétés*, t. II, nº 1775 : il y a dans le même sens un arrêt de la Cour de cassation du 30 décembre 1884. (D. 85—1—201.)

(2) *Droit commercial* de MM. Lyon-Caen et Renault, nº 528.

met pas que les sociétés civiles jouissent de la personnalité; mais ce qui, à notre avis, est décisif, c'est qu'on ne trouve pas, en général, dans ces associations de fonds social : chaque participant reste propriétaire de son apport : « La participation, disent MM. Lyon Caen et Renault, n'a en effet, en général, pour but que le partage des bénéfices et des pertes et non l'établissement d'une communauté quant à la propriété (1). »

Les différences, que nous venons d'indiquer, suffisent à distinguer les participations des sociétés véritables; ces associations, ainsi définies, ne sont pas des sociétés et doivent, par conséquent, échapper à la loi du 29 juin 1872.

Dans la pratique, on peut se trouver en présence de sociétés qualifiées participation, et qui ne présentent pas les caractères de l'association en participation; dans ce cas, il est bien évident que les tribunaux ne devront pas tenir compte de la qualification donnée par les parties, s'ils se trouvent en présence d'une association, réunissant tous les éléments d'une société.

18. — La dernière question que nous examinerons est relative aux *Sociétés en liquidation* : sont-elles soumises à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières?

En faveur de la négative, on dit qu'une société en liquidation est une société dissoute, qui n'existe plus en droit; en fait, on admet que la personnalité continue d'exister, mais ce n'est qu'une fiction restreinte, la société n'est réputée exister que pour les besoins

(1) *Droit commercial* de MM. Lyon-Caen et Renault, n° 528.

de la liquidation. La loi de 1872 n'a voulu frapper que les sociétés en exercice, agissant, se livrant à des spéculations financières ou à des opérations commerciales; elle n'a pu vouloir atteindre des sociétés qui n'existent plus que fictivement. Il est injuste de venir frapper des sociétés qui ne sont pas généralement dans un état bien prospère, de venir augmenter les charges d'une liquidation déjà lourde peut-être.

L'affirmative est généralement admise (1); elle s'appuie sur la fiction consacrée par la jurisprudence, d'après laquelle les sociétés en liquidation sont réputées exister pour les besoins de cette liquidation; la société en liquidation continue d'avoir la personnalité : c'est encore une société. On fait, en outre, remarquer que c'est pendant la période de la liquidation que les distributions les plus importantes sont faites aux associés; si on exemptait les sociétés en liquidation, on faciliterait des fraudes nombreuses, et on porterait un préjudice considérable au Trésor.

19. — Nous avons terminé l'examen des principales questions qui rentraient dans le cadre de notre première section; il y en a d'autres, dans le détail desquelles nous n'entrerons pas; il nous a suffi d'essayer de dégager le principe de la loi, et d'en montrer les applications les plus importantes.

Le principe que nous avons posé, c'est que la loi de 1872 n'a voulu frapper que les *sociétés*; dans toutes les controverses que nous avons examinées, nous n'avons voulu voir qu'une question : sommes-nous

(1) Demasure, nº 203; — Besson, nº 75; voy. également un jugement du tribunal de Lyon du 29 juillet 1881. (*Journal de l'Enregistrement*, nº 22175.)

en présence d'une société? Le même principe nous aurait conduit à décider que ni les tontines, ni les compagnies d'assurances mutuelles, ni les sociétés scientifiques, littéraires, ni les cercles ne sauraient être soumis à l'impôt sur le revenu, car aucune de ces associations ne nécessite les éléments constitutifs d'une véritable société.

Section II. — Sociétés et établissements publics, payant l'impôt sur le revenu de leurs obligations et emprunts.

20. — L'alinéa 2 de l'article 1er de la loi du 29 juin 1872 est ainsi conçu. Il est établi une taxe de 3 0/0 : « 2° sur les arrérages et intérêts annuels des emprunts et obligations des départements, communes et établissements publics, ainsi que des sociétés, compagnies et entreprises ci-dessus désignées. »

A la différence des alinéas 1 et 3 de l'article 1er, qui ne frappent que les sociétés, l'alinéa 2 frappe à la fois les emprunts : 1° des sociétés, 2° des établissements publics; examinons successivement ces deux catégories.

21. — Quelles sont les sociétés dont les emprunts et obligations sont frappés par l'alinéa 2 de l'article 1er de la loi de 1872? Le texte dit : « les sociétés, compagnies et entreprises ci-dessus désignées » ; il se réfère à l'alinéa 1er. Or cet alinéa ne parle que des sociétés par actions : on doit donc conclure que l'impôt ne frappe que les emprunts des sociétés par actions.

L'administration, qui applique cependant avec tant de rigueur le texte de la loi lorsqu'il lui est favorable, a refusé d'admettre cette conséquence qui découle si manifestement de l'alinéa 2 de notre article 1er; elle a soutenu que la taxe de 3 0/0 était due sur les obligations et emprunts de toutes les sociétés, que ces sociétés soient par actions ou par intérêts. — La Chambre civile de la Cour de cassation vient d'admettre ces prétentions par un arrêt tout récent en date du 2 août 1886 (1).

Sur quels motifs s'est fondée la Cour suprême? Il nous serait difficile de le dire, elle se borne à affirmer que l'alinéa 1er, auquel renvoie l'alinéa 2, embrasse toutes les sociétés, quel que soit le mode de division de leur capital; or cette affirmation est en contradiction absolue avec le texte de l'article 1er de la loi de 1872 : l'alinéa 1er déclare la taxe de 3 0/0 exigible sur « les actions de toute nature de sociétés... »; l'alinéa 3 déclare la taxe exigible sur les parts d'intérêt et commandites dans les sociétés « dont le capital n'est pas divisé en actions ».

C'est donc ailleurs que dans l'arrêt de la Cour de cassation qu'il faut chercher les motifs de cette solution, qui paraît si contraire au texte de la loi! On oppose l'esprit au texte et l'on dit que le législateur, en établissant un impôt sur le revenu des valeurs mobilières, a eu l'intention de frapper toutes les valeurs de placement : c'est à ce titre qu'il a frappé

(1) D. 86—1—446. — Le Rédacteur de la note de Dalloz commet une erreur en considérant cet arrêt de Cassation comme étant conforme à la jurisprudence antérieure : c'est la première fois que la Cour suprême était appelée à statuer sur cette importante question; les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement* ne paraissent pas approuver cette décision. (*J. E.*, n° 22725.)

les emprunts dans toutes les sociétés, et il n'y a aucune raison pour distinguer les emprunts faits par les sociétés par actions ou par les sociétés par intérêts.

La question a été surtout débattue à l'occasion des emprunts contractés par les sociétés en nom collectif, et l'administration s'est alors appuyée sur la loi du 1er décembre 1875, qui n'a exempté que les « parts d'associés »; une décision du ministre des finances, du 15 mars 1879 (1), a même essayé de justifier la perception au point de vue rationnel; le législateur, dit cette décision, n'a pas exempté dans les commandites simples les parts d'associés commanditaires; or il serait absolument injuste de percevoir l'impôt sur les parts des commanditaires, qui sont associés aux chances de perte, tandis que les prêts, qui sont des valeurs de tout repos, seraient exemptés de l'impôt.

Ces considérations ne nous paraissent pas suffisantes pour justifier la perception sur les emprunts faits aux sociétés, dont le capital n'est pas divisé en actions; tout est de rigueur en matière fiscale, et l'on ne doit pas s'appuyer sur l'esprit de la loi pour étendre la portée d'un texte au détriment des contribuables; or l'alinéa 2 de notre article 1er est formel : la taxe n'est due que sur les emprunts des sociétés désignées à l'alinéa 1er, et cet alinéa 1er ne parle que des sociétés par actions; l'alinéa 3 parle des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, mais il ne frappe que les parts d'associés, par conséquent les emprunts et obligations contractés

(1) Cette décision est rapportée au *Journal de l'Enregistrement*, n° 21086.

par ces dernières sociétés ne doivent pas être frappés par l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières.

22. — En second lieu, la loi de 1872 frappe les emprunts et obligations des « départements, communes et établissements publics ». On distingue en droit administratif les *établissements publics* et les *établissements d'utilité publique;* « ces derniers, dit M. Ducrocq, sont des établissements dont l'existence présente un caractère d'utilité générale qui a été reconnu dans les conditions déterminées par la loi » ; les établissements publics se distinguent de ceux-là, parce qu'en outre « ils font partie intégrante de l'organisation administrative de la France ». Dans les établissements publics, on range les départements, communes, sections de communes, hôpitaux et hospices, bureaux de bienfaisance, fabriques; les emprunts contractés par ces établissements seront, sans conteste, passibles de la taxe sur le revenu.

Dans les établissements d'utilité publique, on range les caisses d'épargne, les associations syndicales autorisées, etc... Ces établissements sont-ils frappés par la loi de 1872? La question s'est posée à l'occasion d'emprunts contractés par le Mont-de-Piété de Paris, et la Cour de cassation a décidé que ces emprunts étaient passibles de la taxe, parce que la loi du 29 juin 1872 frappait aussi bien les établissements d'utilité publique que les établissements publics (1).

Cette décision paraît conforme à l'intention du législateur : la distinction des établissements publics et d'utilité publique est plutôt doctrinale que légis-

(1) Cass. Civ,. 3 avril 1878. (Dalloz, 78—1—178.)

lative; plusieurs textes confondent ces deux expressions; nous pouvons citer notamment les articles 900 et 937 du Code civil, qui parlent de l'acceptation des dons et legs faits aux « établissements d'utilité publique »; et ce texte est certainement applicable aux établissements publics; — en sens contraire, la loi du 20 février 1849, qui établit la taxe des biens de mainmorte, ne parle que des « établissements publics », et tout le monde admet que cette taxe est due par les établissements d'utilité publique. — Le législateur de 1872 est donc bien excusable, en présence de cette confusion faite par les lois antérieures, d'avoir employé une expression ambiguë; et bien qu'il ait dit que la taxe de 3 0/0 n'était due que sur les intérêts des emprunts des établissements publics, il nous semble certain qu'il a voulu frapper aussi les établissements d'utilité publique : car il n'y avait aucune raison pour frapper les uns et pour exempter les autres; les uns et les autres sont frappés par la taxe des biens de mainmorte; il doit en être également de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières.

Les congrégations religieuses légalement reconnues constituent des établissements d'utilité publique; mais il y a des lois spéciales relativement à ces congrégations, lois du 26 décembre 1880 et 28 décembre 1884 : aussi nous leur consacrerons un chapitre particulier, le chapitre XVI.

CHAPITRE II

REVENUS PASSIBLES DE LA TAXE

23. — Il y a trois sortes de revenus soumis à l'impôt : 1° le revenu des actions et parts d'intérêt dans les sociétés; 2° les arrérages et intérêts des emprunts et obligations des sociétés et des établissements publics; 3° les lots et primes de remboursement, qui peuvent être considérés comme un revenu accidentel des obligations.

Les deux premières sortes de revenus sont soumises à l'impôt en vertu de l'article 1er de la loi du 29 juin 1872, les lots et primes de remboursement en vertu de l'article 5 de la loi du 21 juin 1875 : chacune de ces valeurs formera l'objet d'une section distincte de ce chapitre.

Section Ire. — Revenus des actions et parts d'intérêt dans les sociétés.

24. — Le texte de l'article 1er est ainsi conçu : il est établi une taxe de 3 0/0 : « 1° sur les intérêts,

dividendes, revenus et tous autres produits des actions de toute nature des sociétés, etc... quelle que soit l'époque de leur création...; 2° sur les intérêts, produits et bénéfices annuels des parts d'intérêts et commandites dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions. »

Ce texte est assez mal rédigé et nous allons voir qu'il a donné lieu à bien des difficultés dans la pratique; on s'accorde généralement à dire que l'impôt frappe les *bénéfices distribués* aux actionnaires ou associés; cela résulte du mode indiqué par le législateur pour déterminer le revenu : pour les actions et parts d'associés le revenu est déterminé par le « dividende fixé par les conseils d'administration de la société intéressée »; or les conseils d'administration ne fixent bien évidemment que le dividende qui sera distribué aux associés. Le décret du 6 décembre 1872, rendu en exécution de la loi du 29 juin 1872, reproduit la même idée : pour les actions et parts d'intérêt la taxe est payée, dit l'article 1er du décret, « en quatre termes égaux déterminés provisoirement d'après le résultat du dernier exercice, réglé et calculé sur les 4/5 du revenu, *s'il en a été distribué* ».

Ce qui prouve bien encore que c'est la distribution de bénéfices que le législateur a voulu frapper, c'est que l'administration s'est trouvée impuissante pour atteindre les bénéfices réalisés par certaines sociétés qui ne *distribuent* pas de revenus à leurs membres, et qu'il a fallu des lois spéciales pour les atteindre : nous voulons parler des lois du 28 décembre 1880 et du 29 décembre 1884, que nous expliquerons dans le chapitre VI de cette étude.

Cette interprétation est d'ailleurs conforme à l'esprit général de la loi de 1872 : cette loi, en établissant un impôt sur le revenu des valeurs mobilières, a voulu frapper non pas les sociétés, mais le revenu personnel des détenteurs de titres, actionnaires ou autres associés, et obligataires, et la preuve en est que la société ne sert que d'intermédiaire entre l'État et le contribuable; elle fait simplement l'avance de l'impôt, mais le débiteur définitif, c'est le porteur d'actions ou d'obligations.

Dans l'examen des difficultés qu'a soulevées l'application de notre texte, nous ne perdrons pas de vue ce point de départ, à savoir que le législateur a voulu frapper le bénéfice distribué. Mais cette proposition admise n'est pas un critérium suffisant pour résoudre toutes les difficultés.

Il est clair, évidemment, que la *restitution des apports* aux associés, que les sommes distribuées à titre d'*amortissement* ne constituent pas des bénéfices et ne rendent pas l'impôt exigible, si à cet amortissement correspond une diminution du capital social et par conséquent une diminution des droits de chaque associé (1).

Dans un sens opposé, il est non moins évident que les revenus distribués périodiquement aux actionnaires ou aux associés et provenant des opérations normales et ordinaires de la société sont passibles de l'impôt.

Mais la distribution de bénéfices peut revêtir mille formes, se présenter sous mille aspects différents; le bénéfice peut avoir un caractère accidentel, provenir

(1) Voy. une solution rapportée. *J. E.*, n° 22410.

d'événements fortuits, être employé à des opérations profitables aux associés, mais qu'on ne peut, à proprement parler, qualifier de distribution de dividendes : dans toutes ces circonstances l'impôt est-il dû?

25. — L'administration de l'Enregistrement a exigé, à plusieurs reprises, le paiement de la taxe dans les circonstances suivantes : Une société, au lieu de distribuer totalement ses bénéfices entre ses associés, en retient une partie : ces bénéfices retenus par la société sont mis en réserve, et lorsqu'ils atteignent une certaine importance, un certain chiffre, la société décide d'augmenter d'autant son capital social, et en même temps elle délivre à ses actionnaires des nouveaux titres, des nouvelles actions, constatant l'augmentation de chaque part du capital social. Ou bien, et la question est toujours la même, la société emploie les bénéfices qu'elle a réservés à des acquisitions d'immeubles ou de valeurs qui viennent augmenter le patrimoine commun. En un mot, il y a augmentation du capital social résultant d'opérations avantageuses faites par la société au moyen de bénéfices réservés : la mise en réserve de bénéfices sociaux n'est bien évidemment pas passible de l'impôt; mais supposons que la société *distribue* à ses associés de *nouvelles parts sociales*, des actions nouvelles, qui constatent cet accroissement du capital social : peut-on dire que dans ces conditions il y a distribution de bénéfices?

La question est délicate : pour soutenir que la taxe n'était pas due, on a fait valoir les considérations suivantes : la loi du 29 juin 1872 a établi un impôt sur le revenu des valeurs mobilières, c'est-à-dire sur les *produits périodiques* des capitaux mobiliers placés

dans les sociétés; elle ne frappe que les produits qui ont le caractère de *revenus*, de fruits : c'est bien, en effet, ce qui résulte du texte de la loi; la taxe est établie : 1° « sur les intérêts, dividendes, *revenus* et tous autres produits des actions; 2° sur les intérêts, produits et bénéfices *annuels* des parts d'intérêts... » Si l'alinéa 3 de l'article 1er ne répète pas ce mot « revenus », il parle des bénéfices « annuels ». Ce sont donc les produits périodiques, c'est le revenu, en un mot, qui est frappé par opposition au capital qui est épargné : le capital est la source même de la richesse et il y aurait danger d'y toucher. — Or les bénéfices capitalisés, mis en réserve, se sont incorporés au capital social : vouloir percevoir l'impôt sur les bénéfices capitalisés, ce serait transformer l'impôt sur le revenu en un impôt sur le capital.

Dans le même sens, on ajoute qu'on ne saurait voir une distribution dans l'attribution aux associés de nouveaux titres constatant l'augmentation du capital social : la distribution de bénéfices implique une remise d'espèces, ou tout au moins de valeurs à la disposition des associés; or, dans le cas que nous examinons, les bénéfices capitalisés font partie du capital social, sont soumis à toutes les chances de perte, auxquelles se trouve soumis le capital : ils forment le gage des créanciers sociaux : ce sont des valeurs indisponibles, qui ne deviendront disponibles que lors de la dissolution de la société et de sa liquidation définitive.

D'un autre côté, l'administration faisait valoir en faveur de la perception les arguments suivants : la loi de 1872 frappe non seulement les revenus périodiques des actions et parts d'intérêt, mais encore tous

les bénéfices, tous les produits sans distinction; la loi n'exige en aucune façon que ces bénéfices aient le caractère de fruits; elle contient au contraire des termes généraux, intérêts, dividendes, bénéfices, produits, et la généralité de ces expressions prouve que le législateur a voulu frapper les bénéfices quelconques, quelles que soient leur nature, leur origine : il faut donc considérer comme bénéfice passible de la taxe *tout ce qui excède le capital social :* en un mot, le bénéfice consiste dans la différence existant entre la valeur du fonds social au moment où la société a commencé et la valeur du même fonds à un moment donné de sa durée.

De plus, la distribution d'un bénéfice ne suppose pas une remise d'espèces; elle résulte de tout acte, qui fait passer une valeur quelconque du fonds social dans le patrimoine personnel des associés : or, lorsque des bénéfices mis en réserve servent à augmenter le capital social, et qu'on délivre des titres nouveaux aux actionnaires en raison de cette augmentation, — il y a là une véritable distribution de bénéfices : sans doute, ces bénéfices sont incorporés au capital social, sans doute ils sont indisponibles pour les actionnaires; mais, c'est parce que ceux-ci l'ont bien voulu; ils pouvaient décider la répartition de ces bénéfices entre eux : s'ils ne l'ont pas fait, c'est qu'il leur a paru plus avantageux de ne pas le faire. D'ailleurs, le titre qui a été remis à chacun en représentation de l'augmentation du capital social est parfaitement disponible entre ses mains : il peut le céder et réaliser immédiatement son profit.

La jurisprudence de la Cour de cassation a consacré formellement et à plusieurs reprises le système

de l'administration (1) : les bénéfices capitalisés, mis en réserve et répartis entre les associés au moyen d'attribution d'actions nouvelles, constituent la distribution de bénéfices, rendant l'impôt exigible.

Cette solution nous laisse quelques doutes au point de vue juridique et surtout au point de vue économique : ce qui nous paraît difficile à admettre, c'est de voir dans une augmentation du capital social, constatée par la création de titres nouveaux, une distribution de bénéfices, passible de l'impôt. En étendant de cette façon l'impôt sur le revenu, on perd de vue son caractère essentiel, fondamental, qui est de frapper le *revenu* et l'on atteint le *capital*.

Le système de l'administration a, il faut le reconnaître, un avantage, c'est la simplicité : le bénéfice se résume dans une opération d'arithmétique; on le trouve en faisant la différence entre le capital primitif et le capital actuel. Tout excédent du fonds social sur le capital existant au moment de la formation de la société devient passible de la taxe du jour où cet excédent passe du fonds social dans le patrimoine personnel des associés.

26. — La loi étant ainsi entendue, il ne reste plus guère de place pour la controverse : on s'est demandé si les bénéfices provenant d'un don fait par un tiers à la société et distribués aux associés, donnaient lieu à la perception : vainement faisait-on valoir contre la perception, que la société ne faisait pas de bénéfices, qu'elle n'avait pu distribuer des dividendes à ses associés que grâce à la générosité d'un tiers, et qu'il n'y avait pas là de bénéfices proprement dits, c'est-à-

(1) Voy. deux arrêts de la Cour de Cassation, Req., 7 juin 1880 (D. 80—1- -466), et Civ., 29 avril 1884. (D. 84—1—421.)

dire provenant des opérations sociales. La Cour de cassation a décidé que l'impôt était dû, sans qu'il y ait lieu de rechercher l'origine du bénéfice distribué (1).

Une question plus délicate s'est élevée au sujet des bénéfices réalisés par une société française, mais provenant d'immeubles situés à l'étranger; pour soutenir que la taxe n'était pas due, on s'appuyait principalement sur l'article 3 du décret du 6 décembre 1872, rendu en exécution de la loi du 29 juin 1872; d'après cet article 3, les sociétés étrangères, qui ont des titres cotés ou circulant en France, « ou qui ont pour objet des biens soit mobiliers, soit immobiliers, *situés en France* », sont soumises à l'impôt. Or, disait-on, les sociétés étrangères ne peuvent être mieux traitées que les sociétés françaises. Si les sociétés étrangères ne sont assujetties à l'impôt que lorsqu'elles possèdent des biens en France, il doit en être de même des sociétés françaises, et elles ne doivent pas payer l'impôt sur des biens situés à l'étranger.

Mais on a répondu à cette argumentation qu'il n'était pas exact de dire que les sociétés étrangères ne payaient l'impôt sur le revenu que lorsqu'elles ont des biens situés en France : l'article 3 du décret de 1872 prévoit un cas spécial aux sociétés étrangères : ces sociétés doivent l'impôt sur le revenu, d'après la loi de 1872, lorsqu'elles ont des titres cotés ou circulant en France; — le décret a prévu le cas où une société étrangère, n'ayant pas de titres cotés, posséderait cependant en France des biens mobiliers ou immobiliers, et le décret décide que, dans ce cas également,

(1) Cass. Req., 18 mars 1879. (D. 79—1—294.)

les sociétés étrangères paieraient l'impôt d'après une quotité du capital social fixée par le ministre des finances. — On ajoutait, en faveur de la perception, que le principe de la territorialité de l'impôt n'était pas en jeu : la société était française : les actions de cette société étaient donc des valeurs françaises et, comme telles, passibles de l'impôt sur le revenu; — de plus l'argument tiré des sociétés étrangères se retournait contre la société, car les sociétés étrangères paient l'impôt sur les titres cotés et négociés en France, alors même que les biens sociaux, dont ces titres sont la représentation, sont situés à l'étranger.

La perception était donc justifiée dans l'espèce : la Cour de cassation l'a reconnu par un arrêt en date du 21 juin 1880 (1).

On s'est encore demandé si la taxe était due dans le cas où une société, au lieu de retenir la taxe de 3 0/0 sur le dividende distribué aux actionnaires, distribuait à ceux-ci le dividende net d'impôt, et acquittait avec d'autres fonds le paiement de la taxe. — En faveur de la société, on disait qu'il était injuste de réclamer une taxe sur une somme, payée à titre d'impôt; on reconnaissait que, d'après l'article 3 de la loi du 29 juin 1872, les sociétés font seulement l'avance de l'impôt, et qu'elles ont un recours à exercer contre les actionnaires ou obligataires; mais on ajoutait que ce recours était facultatif pour la société, et que l'État n'avait pas à s'occuper s'il était ou non exercé : c'était là une question d'incidence de l'impôt, à laquelle l'État devait rester étranger, et qui

(1) Cass. Req., 21 juin 1880. (D. 80—1—465.)

devait être librement déterminée par la convention des contribuables.

L'administration devait donc seulement percevoir la taxe sur les dividendes effectivement distribués aux actionnaires, sans ajouter à ces dividendes les sommes que la société retenait par devant elle pour acquitter l'impôt.

La Cour de cassation a admis ici encore que la perception était justifiée (1) : en effet, il n'était pas exact de dire que la législation ne se préoccupait pas de la question de l'incidence de l'impôt : l'article 3 de la loi du 29 juin 1827 ne laisse aucun doute à cet égard : « Le montant en est avancé, sauf leur recours, par les sociétés, etc... » ; donc, si le débiteur définitif de la taxe de 3 0/0 est l'actionnaire ou l'associé, la société en payant pour lui cette dette, lui procure un bénéfice qui doit être ajouté au dividende distribué. — Dans le même ordre d'idées, il a été décidé que les bénéfices employés à libérer la dette de l'actionnaire, à libérer ses actions, équivalaient à une véritable distribution par voie de compensation, et que cette distribution était passible de l'impôt (2).

27. — La jurisprudence, d'après le bref résumé que nous venons d'en faire, ne distingue pour l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, ni la nature, ni l'origine des bénéfices distribués : la question s'est élevée de savoir s'il n'y avait pas lieu de distinguer l'*époque* de la distribution : lorsque la distribution a lieu pendant la période de liquidation, la société étant dissoute, il est certain que

(1) Cass. Civ., 6 juillet 1880. (D. 80—1—393).
(2) Cass. Req., 21 avril 1879 (D. 79—1—364); Seine, 21 décembre 1877. (*J. E.*, n° 20648.)

la taxe est exigible, puisque nous avons admis que les sociétés en liquidation devaient payer l'impôt (1). Mais si les bénéfices sont distribués aux associés à *titre de partage*, à la fin de l'entreprise, la taxe est-elle due? Le fonds social est réparti entre tous les associés, au prorata du droit de chacun d'eux : si chacune des parts est égale au montant de l'apport, c'est une restitution; mais si la part attribuée à chacun est supérieure au montant de sa mise, l'impôt doit-il être perçu sur cet excédent?

La question est controversée en doctrine, elle n'est pas résolue en jurisprudence.

D'après les uns (2), la taxe ne serait pas due : le partage est une opération spécialement tarifée par la loi fiscale : la même opération ne peut encourir deux droits différents. L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a bien été superposé aux droits de timbre et de transmission : le législateur l'a ordonné ainsi expressément dans l'article 1er de la loi de 1872; mais aucun texte ne permet de percevoir sur la même opération le droit gradué de partage et la taxe proportionnelle sur le revenu. On ajoute qu'en cas de partage du fonds social, les associés reçoivent leurs parts à titre de propriétaires, et qu'il est inadmissible de percevoir un impôt sur le revenu, sur une quote-part du capital social. D'ailleurs, qui fera l'avance de l'impôt, ainsi que le prescrit la loi de 1872? Ce ne sera pas la société, puisqu'elle n'existe plus. On conclut que le système qui admet la perception, aboutit à des impossibilités pratiques.

(1) Voy. *supra*, n° 18.
(2) Voy. Demasure, p. 261.

Pour soutenir qu'il y avait lieu à perception, on a raisonné de la façon suivante (1) : la distribution des bénéfices faite pendant que la société est en exercice constitue l'exception : la règle est que les bénéfices ne peuvent être déterminés et répartis qu'à la fin de l'entreprise : c'est seulement à cette époque que l'on verra si les opérations de la société ont été avantageuses, si elles ont profité aux associés. Les bénéfices réalisés pendant l'exercice de la société ont pu être laissés dans la caisse sociale, confondus dans le patrimoine commun : au moment du partage, ils apparaissent, ils résultent en effet de l'excédent de la part de chacun sur sa mise. Sans doute les associés reçoivent leur part du fonds social à titre de propriétaires; mais ils ne sont devenus propriétaires que parce qu'ils étaient auparavant créanciers de la société, personne morale, qui détenait le capital social et les bénéfices qui l'avaient accru : « La dissolution de l'entreprise, dit M. Garnier, a opéré en faveur de chaque associé une sorte de dation en paiement qui a transformé son droit de créance en un droit de propriétaire. » L'objection tirée de ce que le partage est spécialemeut tarifé par la loi fiscale n'est pas sérieux : il y a deux perceptions faites à des titres différents, et cela se rencontre souvent en matière fiscale : par exemple, un héritier paie les droits de mutation par décès, et il paie également le droit gradué sur le partage fait entre lui et ses cohéritiers.

Ce système est rigoureux : dans l'état actuel de la jurisprudence, il serait certainement admis par les tribunaux; il faut avouer qu'il est conforme au texte

(1) M. Garnier, *Rép. pér.*, n° 6126.

de la loi de 1872, tel qu'il est généralement interprété aujourd'hui.

28. — La dernière question que nous examinerons dans cette section est une question transitoire : son intérêt a donc beaucoup diminué, la loi de 1872 étant en vigueur depuis près de quinze années. Il s'agit de savoir si les bénéfices réalisés antérieurement à la loi du 29 juin 1872 et distribués depuis sont passibles de l'impôt sur le revenu : nous avons vu qu'on ne recherchait pas l'origine des bénéfices distribués, que le seul fait de la distribution des bénéfices était frappé; mais, dans la question que nous examinons, il y a une difficulté particulière à cause de l'article 3 de la loi de 1872 : « Pour l'année 1872, dit cet article, les revenus, intérêts et dividendes seront sujets à la taxe pour moitié seulement de leur montant, quelle que soit l'époque à laquelle le paiement aura lieu. « A l'encontre de la perception, on a tiré de cette disposition l'argument suivant : si les bénéfices réalisés pendant l'année 1872 ne sont soumis à l'impôt que pour moitié, les bénéfices réalisés auparavant doivent être complètement exemptés; il y aurait violation du principe de la non-rétroactivité des lois à les assujettir à la taxe; le système, qui admet la perception, conduit d'ailleurs à une conséquence inadmissible : supposons une distribution de dividende opérée en 1873 et comprenant les bénéfices afférents aux années 1871 et 1872 : d'après le système, qui admet la perception, adopté par l'administration, les bénéfices réalisés en 1871 paieraient la taxe totalement, tandis que ceux de 1872 ne paieraient que pour moitié.

L'administration a répondu que la disposition de l'article 3 de la loi de 1872 n'avait pas la portée qu'on

lui donnait. Si cet article n'existait pas, voici ce qui serait arrivé : la loi du 29 juin 1872 ayant été promulguée le 30 juin, les sociétés qui font la répartition de leurs dividendes avant le 1er juillet auraient été exonérées, tandis que celles qui la font après auraient subi l'impôt sur tous les bénéfices distribués. Il y aurait donc eu une inégalité choquante, que le législateur a voulu empêcher en édictant la disposition transitoire de l'article 3 ; le but de cette disposition est de n'assujettir à l'impôt les bénéfices *distribués* en 1872 que sur la moitié de leur montant, peu importe l'époque à laquelle ces bénéfices ont été réalisés. — La conséquence inadmissible, à laquelle conduirait la perception d'après les partisans de l'opinion contraire, ne saurait se produire : si des bénéfices étaient distribués en 1873, ils seraient, d'après l'administration, totalement soumis à l'impôt, sans excepter ceux qui auraient été réalisés pendant la moitié de l'année 1872 ; et il n'y aurait pas violation du principe de la non-rétroactivité des lois, puisque on ne soumet à la loi de 1872 que les bénéfices distribués postérieurement à cette loi. — Le système de l'administration a été admis par la Cour de cassation (1) : il nous paraît se heurter à l'article 3 de la loi de 1872 : cet article semble bien parler de bénéfices *réalisés* en 1872, et non pas distribués, comme le prétend l'administration ; pour l'année 1872, les bénéfices et dividendes ne seront sujets à la taxe, que pour moitié seulement de leur montant, « quelle que soit d'ailleurs l'époque à laquelle le *paiement* aura lieu » ; par ce mot « paiement », il semble bien que le législateur veut entendre une distribution.

(1) Cass. Civ., 28 mai 1884. (D. 84—1—465.)

— Si donc ce sont les bénéfices *réalisés* en 1872, qui ne paient que moitié, et cela nous paraît résulter du mot « paiement » employé par le législateur, le raisonnement des adversaires de la perception reprend son empire, et les bénéfices réalisés antérieurement à la loi de 1872 doivent être complètement exemptés. — Sans doute notre système fait échec au principe d'après lequel toute distribution de bénéfices est passible de l'impôt, mais l'article 3, sur lequel il est fondé, a justement pour but d'apporter une exception à ce principe général.

29. — L'administration et la jurisprudence sont donc d'accord pour considérer toute distribution de bénéfices comme sujets à l'impôt, sans qu'il y ait lieu de faire aucune distinction, selon l'origine ou la nature du bénéfice distribué : c'est un système empirique, favorable aux intérêts du Trésor : la perception de l'impôt est facilitée, puisqu'elle se résout, nous l'avons déjà dit, en une simple opération d'arithmétique; le bénéfice est tout excédent du fonds social sur le capital primitif de la société; et ce bénéfice est considéré comme distribué dès qu'il passe du fonds social dans le patrimoine personnel des associés.

Au point de vue rationnel et scientifique, ce système n'est pas très satisfaisant, car il aboutit à des résultats exorbitants, notamment en ce qui concerne les bénéfices mis en réserve, puis distribués sous forme d'attribution d'actions nouvelles, constatant l'augmentation du capital social : en frappant ces opérations de l'impôt, on perd de vue le double principe que la loi du 29 juin 1872 a établi un impôt sur le revenu et non sur le capital, et un impôt sur le revenu des valeurs mobilières seulement.

Mais les protestations que l'on peut faire sont toutes platoniques; tant qu'une nouvelle loi interprétative ne sera pas intervenue, le contribuable devra payer.

Section II. — Arrérages et intérêts des emprunts et obligations des sociétés et établissements publics.

30. — La seconde catégorie de revenus passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sont « les arrérages et intérêts annuels » des « emprunts et obligations » des établissements publics et des sociétés. (Article 1er, alinéa 2 de la loi de 1872.)

Nous avons vu dans notre première section combien les termes vagues, employés par la législation et notamment le mot « produits » avaient engendré de difficultés; dans la section II, nous allons nous trouver en face des difficultés semblables à l'occasion du mot « emprunt ».

Si le législateur n'avait employé que l'expression « d'obligation », il n'y aurait eu aucun doute; les obligations sont des titres d'emprunts, émis par des sociétés ou établissements publics, au moyen d'une souscription publique et revêtant la forme négociable. Mais que signifie ce mot « emprunts » ajouté au mot « obligation »? Est-ce une simple redondance? Si l'on prend le mot d'emprunt à la lettre, on étend indéfiniment le cercle d'application de la loi du 29 juin 1872.

Les auteurs sont en général d'accord pour admettre que la loi de 1872 n'a pas voulu frapper les prêts ordinaires faits aux sociétés, mais seulement les emprunts

réalisés au moyen d'une émission de titres d'obligatives négociables (1).

En effet, disent les auteurs, les travaux préparatoires de la loi du 29 juin 1872 semblent bien démontrer que telle a été l'intention du législateur : la commission du budget rectificatif de 1871 avait élaboré, nous l'avons dit dans notre introduction, un projet général d'impôt sur le revenu; les revenus étaient classés en plusieurs classes : la classe A (art. 14 du projet) comprenait « les revenus des valeurs mobilières françaises et étrangères, représentées par des *titres* de rentes, d'obligations et d'autres valeurs nominatives ou au porteur, émis par des États, départements, etc... »

La classe C comprenait « les intérêts des créances de toute nature et des rentes servies par des particuliers à quelque titre que ce soit ».

Ce projet d'impôt général sur le revenu fut rejeté, grâce à l'opposition de M. Thiers; mais l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, qui fut voté dans la séance du 29 juin 1872, frappait les mêmes valeurs que celles comprises dans la classe A du projet primitif; les valeurs comprises dans la classe C étaient laissées de côté, ce qui prouve bien que le législateur n'entendait pas frapper de l'impôt les intérêts des emprunts sans titres négociables.

Et cela se comprend parfaitement : le principal argument qui avait été élevé contre l'introduction en France de l'impôt sur le revenu était son caractère inquisitorial : en ne frappant que les valeurs faciles

(1) Demazure, n° 230; Deloison, *le Fisc devant la justice*, p. 13 et suiv.; les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement*, n° 21478 (année 1881).

à atteindre, comme les actions et les obligations, on échappait à ce reproche.

D'ailleurs si l'on rapproche la loi du 29 juin 1872 de celle votée la veille, le 28 juin, qui frappait d'un impôt de 2 0/0 le revenu des créances hypothécaires, aucun doute ne peut subsister sur la véritable intention du législateur.

Les créances hypothécaires dérivent ordinairement d'emprunts : tombent-elles sous l'application de la loi du 29 juin? Nous examinerons plus tard la question, bien qu'elle ne nous paraisse guère susceptible de controverse. Or l'article 2 de la loi du 28 juin décide expressément que les créances hypothécaires en représentation desquelles seront émises des *obligations*, *valeurs* ou *titres*, c'est-à-dire les créances hypothécaires représentées par des obligations négociables, paieront seules l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : l'intention du législateur était donc bien, le 28 juin, de ne soumettre à l'impôt, qu'il devait voter le lendemain, que les valeurs négociables.

Et parmi les valeurs non négociables, on ne soumettait à la taxe de 2 0/0 que les créances hypothécaires, parce que ces créances, à cause de leur fixité, de leur durée, sont assimilables aux obligations : c'est le rapporteur de la loi du 28 juin, M. Desseilligny, qui donne lui-même cette raison.

Ainsi le 28, le sentiment de l'Assemblée nationale était de ne soumettre à un impôt sur le revenu que les créances hypothécaires et les emprunts négociables, obligations.

Peut-on admettre que du jour au lendemain, du 28 au 29, l'Assemblée ait complètement changé d'avis! Si cela était, on trouverait au moins dans la

discussion quelques traces de ce revirement subit!

D'autres considérations viennent fortifier l'argumentation tirée des travaux préparatoires.

Le titre même de la loi de 1872 prouve que les prêts ordinaires faits aux sociétés ont été laissés de côté par le législateur, car ces prêts ne sauraient être compris dans l'expression de *valeurs mobilières*.

La formule de l'article 1er de la loi de 1872 est également topique : « Indépendamment des droits de timbre et de transmission, il est établi, etc... » Ces mots indiquent que l'on a voulu frapper de l'impôt sur le revenu les valeurs déjà sujettes aux droits de timbre et de transmission, c'est-à-dire des obligations émises sous formes de titres négociables.

La même idée résulte de l'article 2 : le revenu est déterminé « pour les obligations ou emprunts par l'intérêt ou le revenu *distribué* dans l'année ». Ce mot « distribué » implique une répartition entre des porteurs ou titulaires d'obligations; mais un emprunt ordinaire se conclut avec une personne déterminée, à laquelle on ne distribue pas, mais à laquelle on paie intérêt.

Le mot d'emprunt n'a pas été pris ici dans le sens général de contrat de prêt, mais dans le sens restreint employé en matière financière (1); le législateur a eu en vue l'opération par laquelle un État, un département, une commune, ou une grande entreprise se procure des fonds en faisant appel au crédit public.

L'administration de l'Enregistrement répond à ces arguments de la manière suivante : Il est bien inutile de consulter les travaux législatifs pour interpréter la

(1) Voy. *Dictionnaire* de Littré.

loi du 29 juin 1872 : ces travaux sont tellement confus, qu'ils ne peuvent être d'aucun secours ni dans un sens ni dans l'autre : aussi les adversaires de la perception ont-ils bien tort de les invoquer. L'argument qu'ils en tirent se réfute d'ailleurs facilement. Il n'est pas prouvé en effet que l'article 14 du projet de la commission du budget rectificatif de 1871 ait passé dans la loi de 1872, le texte de l'article 14 diffère sensiblement de l'article 1er de la loi du 29 juin 1872; et notamment le mot emprunt, sur la portée duquel on discute, à été inséré dans ce dernier article, tandis qu'il n'existait pas dans l'article 14 du projet.

De plus, il est inexact de dire que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a été superposé aux droits de timbre et de transmission, et que par conséquent il doit frapper identiquement les mêmes valeurs : sans doute les actions et les obligations sont frappées par ces trois impôts, mais l'impôt sur le revenu se distingue des deux autres; il frappe autre chose que les actions et obligations, puisque les parts d'intérêt et la commandite y sont formellement assujettis par l'article 1er, alinéa 3 de la loi de 1872.

L'intention du législateur en employant dans l'article 1er de la loi de 1872 des termes aussi vagues que ceux de *produits* des actions et parts d'associés, *d'intérêts des emprunts*, semble bien avoir voulu embrasser tous les capitaux engagés dans les sociétés, soit à titre d'*apports*, soit à titre de *prêts;* et il n'a pas voulu distinguer entre les emprunts réalisés sous forme d'obligations négociables des emprunts résultant de prêts ordinaires, parce qu'il a considéré que tous les capitaux prêtés aux sociétés, sous quelque forme que

ce soit, avaient sur les capitaux prêtés aux particuliers les avantages de la sécurité du placement, de la régularité de l'amortissement.

D'ailleurs ces emprunts sont faciles à constater, sans qu'il soit besoin de se livrer à des recherches inquisitoriales : ils sont mentionnés dans des actes destinés à une certaine publicité, les délibérations et comptes-rendus des sociétés, et les actes et documents administratifs concernant les départements, communes et établissements publics.

Quant à l'argument tiré de la loi du 28 juin 1872 sur les créances hypothécaires, l'administration répond que la loi du 29 juin a abrogé tacitement la première, et que, par conséquent, il n'y avait pas double perception sur les emprunts hypothécaires.

La thèse de l'administration a été consacrée à plusieurs reprises par la jurisprudence de la Cour de cassation (1); d'après de nombreux arrêts la taxe de 3 0/0 « atteint toute opération par laquelle une société ou un établissement public se procure les fonds dont il a besoin par un moyen quelconque, *par souscription publique ou autrement* ».

Ainsi la jurisprudence est fixée : elle est fondée uniquement sur le mot « emprunt », ajouté si malencontreusement à celui « d'obligation ». Elle respecte le texte de la loi, mais elle ne nous paraît guère conforme à son esprit. L'argumentation des adversaires de la perception ne se trouve pas affaiblie par les

(1) Cass. Civ., 12 décembre 1877 (D. 78—1—105); — Cass. Civ., 9 avril 1879 (D. 79—1—289); — Cass., 8 novembre 1880 (D. 81—1—87); — Cass. Req., 6 mars 1882 (D. 82—1—291); — Cass. Req., 14 novembre 1882. — (D. 83—1—422); — Cass. Civ., 24 juillet 1883. (D. 84—1—133.)

objections de l'administration : l'argument tiré de la loi du 28 juin 1872, notamment, prouve bien que l'intention du législateur n'était pas de soumettre à l'impôt sur le revenu les emprunts ordinaires faits aux sociétés, pas plus que ceux faits aux simples particuliers; il est inexact de prétendre que la loi du 29 juin a abrogé tacitement celle de la veille, car il y a eu une abrogation expresse par la loi du 20 décembre de la même année.

L'interprétation extensive donnée au mot « emprunt » suppose de la part de l'Assemblée nationale un revirement soudain, dont on ne trouve aucune trace dans les Travaux législatifs ; le système de l'administration et de la jurisprudence implique donc de la part du législateur une contradiction inexplicable.

Ce système a en outre le grave inconvénient de rendre indécis le cercle d'application de la loi de 1872 : les sociétés, et les sociétés de banque surtout, se livrent à des opérations multiples qui participent de la nature juridique du prêt : toutes ces opérations, même celles qui ne reçoivent pas dans l'usage la qualification d'emprunt, vont-elles tomber sous l'application de la loi du 29 Juin 1872? c'est ce que nous allons maintenant examiner.

31. — *Les emprunts hypothécaires*, qui ne sont pas réalisés par émission de titres négociables (auquel cas ils seraient incontestablement soumis à l'impôt), sont-ils passibles de la taxe de 3 0/0?

La négative semble bien résulter des circonstances dans lesquelles a été votée la loi du 29 juin 1872 : aussi est-elle généralement admise par les auteurs (1).

(1) Demasure, n° 230; — M. Deloison, p. 50 et suiv. — M. Besson, qui se montre en général favorable aux prétentions de l'Enregistre-

Nous avons dit dans le numéro précédent qu'une loi du 28 juin 1872 avait établi une taxe de 2 0/0 sur les créances hypothécaires en général; nous en avons tiré cette conséquence que les emprunts hypothécaires contractés par les sociétés et non représentés par des titres d'obligations négociables étaient exempts de l'impôt de 3 0/0 établi le lendemain par la loi du 29 juin.

L'article 2 de la loi du 28 juin dit, en effet : « Seront exemptées de la contribution les créances en représentation desquelles sont émis des *obligations*, *valeurs* ou *titres* ayant à acquitter l'impôt sur les valeurs mobilières ».

Cet article est décisif : le législateur, prévoyant l'établissement de l'impôt de 3 0/0 sur les valeurs mobilières, prend soin de décider que les obligations négociables d'emprunts hypothécaires ne seront pas soumises à la taxe de 2 0/0 sur les créances hypothécaires, mais à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; les emprunts hypothécaires non représentés par des titres négociables restent au contraire assujettis à la taxe de 2 0/0.

Or cette taxe a été abrogée par la loi du 20 décembre 1872. Il en résulte bien que les emprunts hypothécaires sont aujourd'hui exempts de tout impôt, qu'ils soient contractés par des sociétés ou des particuliers.

L'administration n'admet pas cette conséquence si manifeste de l'abrogation de la loi du 28 juin : elle prétend qu'avant d'avoir été abrogée expressé-

ment, trouve lui-même que la question est éminemment discutable. (Voy. au n° 175.)

ment par la loi du 20 décembre 1872, la loi du 28 juin aurait été abrogée tacitement par celle du 29; en effet, d'après l'administration, la loi du 29 juin en frappant d'un impôt de 3 0/0 tous les emprunts de sociétés avait soustrait à la taxe de 2 0/0, établie par la loi du 28, les emprunts hypothécaires des sociétés, sous quelque forme qu'ils aient été réalisés, avec ou sans titre négociable.

Mais cette argumentation est absolument contraire au texte de l'article 2 de la loi du 28 juin 1872, qui ne laisse sous l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières que les emprunts hypothécaires réalisés sous forme de titres négociables.

La thèse de l'administration a été consacrée par la jurisprudence de la Cour de cassation (1); cette théorie nous paraît absolument contraire à l'intention du législateur.

32. — Et maintenant considérons comme admis ce principe, que nous venons de combattre, à savoir que tous les emprunts sont passibles de l'impôt : faut-il aller jusqu'à accepter la théorie extensive de l'administration de l'Enregistrement, qui, d'après un rapport approuvé par la chambre de commerce d'Orléans (2), se résumerait ainsi : « Toute somme dont une société devient débitrice à terme constitue pour le créancier un prêt et pour elle un emprunt? » Non, évidemment, cette thèse n'est pas juridique; on peut se trouver débiteur à terme en vertu d'un autre contrat que le prêt, et la loi de 1872 ne frappe, de l'aveu

(1) Cass. Civ., 8 novembre 1880 (D. 81—1—87); — Cass. Civ., 2 août 1886. (D. 86—1—446.)

(2) Ce rapport a été adopté le 28 octobre 1880 et transmis à MM. les ministres des finances et du commerce.

même de l'administration, que les dettes qui sont la conséquence d'un emprunt.

Mais il est des cas où la distinction entre le prêt et d'autres contrats présente quelques difficultés : la question s'est notamment élevée de savoir, si les dépôts dans les banques, les ouvertures de crédit, les comptes-courants pouvaient donner lieu à la perception de l'impôt sur le revenu : dans ces diverses opérations, il peut résulter à la charge des sociétés des dettes portant intérêts : nous examinerons si, dans ces circonstances, la taxe doit être perçue.

Relativement aux *dépôts*, l'administration de l'Enregistrement a fait la distinction suivante : Si le dépôt d'une somme d'argent est remboursable à première réquisition ou simplement à la condition d'un préavis de quelques jours, l'impôt n'est pas dû; si au contraire le dépôt n'est remboursable qu'après un terme fixé, c'est un prêt et la taxe doit être perçue (1).

Cette distinction est-elle juridique? quels sont les caractères distinctifs du dépôt et du prêt? où trouver la ligne de démarcation entre les deux contrats?

Le dépôt proprement dit est un contrat par lequel une personne reçoit une chose, qu'elle s'oblige à garder et à restituer dans son individualité à première réquisition; mais le dépôt présente quelques variétés, il peut porter sur une chose fongible, par exemple, une somme d'argent; si le dépositaire est autorisé à se servir de cette somme, et n'est astreint qu'à rendre

(1) Voy. solution du 3 février 1876. (*J. E.*, n° 19961.) — Une décision du ministre des finances du 27 septembre 1878 a fait la même distinction, relativement aux sommes déposées dans les caisses d'épargne. (Voy. cette décision au *Journal de l'Enregistrement*, n° 21538.)

une somme égale, sans être obligé de restituer les mêmes pièces de monnaie, les jurisconsultes admettent que c'est encore un dépôt, mais on le qualifie d'*irrégulier;* il faut remarquer que, dans cette espèce de dépôt, le déposant est tenu de restituer à première réquisition.

Supposons maintenant le contrat suivant : une somme d'argent est remise; le dépositaire s'engage à la restituer non pas à première réquisition, mais à un jour déterminé. Cette hypothèse est très fréquente dans la pratique, elle se réalise généralement de la manière suivante : une personne dépose une somme d'argent chez un banquier, celui-ci lui délivre un reçu, ou un « bon de caisse », ainsi libellé, par exemple.

« Paris, le 6 avril 1887.

« Au 31 août 1887, nous paierons à M. X la somme de .... francs, valeur reçue comptant. »

Ce bon est signé par le banquier, et la somme à payer comprend le capital et les intérêts, calculés à un taux plus ou moins élevé suivant la durée du dépôt.

L'opération ainsi caractérisée, qualifiée dans la pratique de dépôt, est-elle au point de vue juridique un dépôt ou un prêt? en un mot quel est le caractère distinctif du dépôt?

Quelques auteurs, se fondant sur un passage de Pothier, prétendent que c'est l'intention des parties, qui doit distinguer les deux contrats : « Le prêt *mutuum* se fait uniquement en faveur de l'emprunteur qui a besoin de la somme qui lui est prêtée par ce contrat; c'est uniquement pour lui faire plaisir

que le prêteur la lui prête. Au contraire, le dépôt irrégulier se fait principalement en faveur de celui qui donne son argent à garder, dans la crainte qu'il ne soit pas en sûreté chez lui (1) ».

Mais dans le dépôt irrégulier, on trouve toujours l'obligation pour le dépositaire de restituer à première réquisition : si un terme a été apposé, c'est en faveur du déposant, et il peut y renoncer, et réclamer la chose avant l'échéance.

Ce qui est absolument contraire à la nature juridique du dépôt, c'est un terme fixé en faveur du dépositaire, c'est le paiement d'intérêts par ce même dépositaire, qui dans le dépôt rend un service et qui paierait alors pour le service qu'il rend.

Le dépôt dans les banques, lorsque le déposant s'oblige à ne pas réclamer la chose avant un délai déterminé, n'est donc pas même un dépôt irrégulier : c'est un véritable prêt de consommation, il en a tous les caractères juridiques.

Et alors nous arrivons à cette conclusion que l'impôt de 3 0/0 est dû sur cette opération : conclusion logique dans le système de l'administration, qui veut que la loi de 1872 ait frappé tous les emprunts, mais conclusion manifestement contraire à l'intention du législateur.

La jurisprudence des tribunaux civils, entraînée par la Cour de cassation qui a ratifié la théorie de l'administration sur le mot « emprunt », a admis ce système (2).

Cette conséquence de l'interprétation extensive du

(1) Pothier, *du Dépôt*, n° 83.
(2) Le Mans, 23 mai 1884; et Chaumont, 23 février 1886. (*J. E.*, n°s 22523 et 22631.)

mot *emprunt* n'est, peut-être, pas aussi logique qu'elle paraît au premier abord, car, quand bien même le législateur aurait voulu soumettre à l'impôt sur le revenu tous les emprunts des sociétés sans distinction, il n'en résulterait pas que l'impôt dût frapper l'opération toute spéciale du dépôt dans les banques, car cette opération n'est pas un prêt au sens vulgaire du mot, bien qu'elle en présente tous les caractères juridiques. Et il nous semble préférable de prendre l'expression d'emprunt avec la signification qui lui est donnée dans le langage courant, plutôt que d'après la définition scientifique.

La Cour de cassation ratifiera-t-elle la jurisprudence des tribunaux civils? Nous l'ignorons. Peut-être reculera-t-elle devant les conséquences extrêmes de l'interprétation qu'elle a consacrée, car nous ne pensons pas que, par l'arrêt du 12 décembre 1877 (1), la Cour de cassation se soit prononcée sur la question : dans cette espèce, il y avait émission de bons à ordre ou au porteur, c'est-à-dire d'effets négociables : la question n'était donc plus entière.

Dans tous les cas, il est à noter que la controverse ne porte que sur le dépôt irrégulier, affecté d'un terme en faveur du dépositaire, car, à l'égard du dépôt irrégulier, qui peut être retiré à première réquisition, l'administration elle-même reconnaît, comme nous l'avons dit plus haut, qu'il échappe à la perception.

33. — Le *compte-courant* se rapproche du prêt, et quelques auteurs ont même dit que c'était un contrat de prêt réciproque; mais cette idée est généralement abandonnée et l'on admet que le compte-courant est

(1) Déjà cité, *supra*, p, 143. (D. 78—1—105.)

un contrat, *sui generis*, distinct du prêt et produisant des effets particuliers.

MM. Lyon-Caen et Renault en donnent la définition suivante : « Le compte-courant est un contrat par lequel deux personnes, en prévision des opérations qu'elles feront ensemble et qui les amèneront à se remettre des valeurs, s'engagent à laisser perdre aux créances qui pourront en naître leur individualité, en les transformant en articles de débits et de crédit, de façon à ce que le solde final résultant de la compensation de ces articles soit seul exigible (1).

Ce contrat tout spécial, dont nous venons de reproduire la définition, n'est pas frappé par la loi du 29 juin 1872, bien qu'il puisse en résulter une dette à la charge d'une société.

L'administration l'a elle-même reconnu par une décision du ministre des finances du 15 mars 1879 (2).

Il existe cependant quelques difficultés relativement à ce contrat : le compte-courant présente plusieurs variétés, et l'on n'est pas fixé sur le point de savoir si toutes les variétés du compte-courant échappent à l'application de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières; la décision du ministre des finances n'a pas la portée générale que nous semblions lui donner tout à l'heure; elle décide simplement que les intérêts des sommes *déposées en compte-courant* dans les sociétés, exploitant des établissements de banque ou autres, ne sont point passibles de la taxe de 3 0/0.

Dans la pratique, on rencontre certaines conventions qui participent du compte-courant et d'autres

(1) *Droit commercial*, t. Ier, n° 1421.
(2) Insérée au *Journal de l'Enregistrement*, n° 21086.

contrats; la question se pose alors de savoir si ces conventions présentent bien tous les caractères essentiels du compte-courant.

Lorsque ce dernier contrat est *réciproque*, c'est-à-dire « quand, d'après la convention des correspondants, chacun peut être en avance à l'égard de l'autre, selon le hasard des opérations (1) », il n'y a aucun doute sur la nature de l'opération; mais, lorsqu'il est *simple*, par exemple lorsqu'il accompagne un dépôt de somme d'argent chez un banquier ou une ouverture de crédit, la question est plus délicate.

Lorsque des sommes sont déposées en compte-courant chez un banquier, la convention est-elle un compte-courant ou un dépôt, peu nous importe; car, soit que l'on se prononce pour l'une ou l'autre hypothèse, dans les deux cas l'opération échappe à l'application de la loi du 29 juin 1872 : c'est à propos d'une semblable convention qu'est intervenue la décision ministérielle du 15 mars 1879.

31. — Où la question devient délicate et donne lieu à la controverse, c'est lorsque le compte-courant accompagne une *ouverture de crédit;* l'ouverture de crédit lorsqu'elle n'est pas accompagnée d'une convention de compte-courant est un véritable prêt conditionnel, et la condition est accomplie lorsque l'ouverture de crédit se réalise par des remises de sommes d'argent; mais lorsque le crédité a épuisé le montant de l'ouverture de crédit, il se trouve débiteur de la somme totale à l'égard du créditeur : cette opération rentre, sans aucun doute, dans la sphère

(1) *Droit commercial*, de MM. Lyon-Caen et Renault, t. Ier, n° 1418.

de l'emprunt, et est, par conséquent, passible de la taxe sur le revenu, en vertu de la jurisprudence qui atteint tous les emprunts, même non négociables (1).

Lorsque l'ouverture de crédit est accompagnée d'un compte-courant, l'opération change absolument de caractère. Quand le crédité aura atteint le montant du crédit ouvert, il pourra faire des remises partielles, tandis que dans l'ouverture de crédit ordinaire, il ne peut faire qu'un remboursement intégral; le crédité en faisant ces remises partielles, soit en espèces, soit en effets de commerce passés à l'ordre du créditeur, pourra réclamer de nouvelles avances, pourvu que le montant du crédit ne soit pas atteint.

Il y aura donc des remises réciproques, mais le créditeur sera presque toujours en avance sur le crédité, aussi cette convention est-elle souvent accompagnée d'une garantie hypothécaire ou autre, fournie par le crédité.

L'opération ainsi caractérisée est-elle un prêt ou un compte courant? la question est discutée.

L'administration soutient que l'ouverture de crédit exclut l'idée fondamentale de compte-courant, qui réside, d'après elle, dans la réciprocité des dettes et du crédit (2); elle invoque en outre la jurisprudence de la Cour de cassation, qui a décidé que les ouvertures de crédit, bien qu'accompagnées de compte-courant, étaient passibles du droit de 1 0/0 d'obligation, en vertu de la loi du 22 frimaire an VII (3).

(1) Voy. en ce sens un jugement du tribunal de Clermont (Oise) du 18 juin 1885, inséré au *Journal de l'Enregistrement*, nº 22736.

(2) Voy. en ce sens M. Besson, nº 191, et un jugement du Tribunal civil de la Seine du 21 mai 1886. (*J. E.*, nº 22702.)

(3) Voy. notamment un arrêt de la Cour de cassation du 16 janvier 1872. (D. 72—1—103.)

Ces raisons ne nous paraissent pas convaincantes (1) : nous avons pris le soin d'indiquer tout à l'heure (voy. *supra*, n° 33) que les auteurs les plus autorisés en droit commercial distinguaient le compte-courant simple et réciproque : la réciprocité du crédit n'existe pas dans le compte-courant simple, dans lequel un des correspondants est toujours en avance sur l'autre. La réciprocité du crédit n'est donc pas un caractère essentiel du compte-courant : ce qui caractérise le contrat, c'est l'engagement, que prennent deux personnes en relations d'affaires, de faire entrer les créances qui peuvent naître de part et d'autre dans un compte, dont le solde sera seul exigible. Ainsi la réciprocité des créances et des dettes, l'exigibilité du solde du compte, tels sont, d'après les auteurs et d'après la jurisprudence, les éléments constitutifs du compte-courant.

Or nous rencontrons ces éléments dans l'opération que nous avons décrite, de l'ouverture de crédit accompagnée de compte-courant : sans doute l'une des parties sera toujours en avance sur l'autre, mais le crédité, de son côté, pourra faire des remises de valeurs, et ces remises ne seront pas des remboursements partiels, imputables sur le montant du crédit : ces remises formeront les articles du compte existant entre le créditeur et le crédité, il y aura donc des créances et des dettes réciproques, et le solde du compte sera seul exigible.

Quant à la jurisprudence, qui frappe du droit d'obligation les ouvertures de crédit en compte-

(1) Voy. au *Journal de l'Enregistrement* une dissertation très complète, qui réfute la thèse de l'administration, n° 22573.

courant, nous ne pensons pas qu'elle soit opposable à l'espèce : la loi du 22 frimaire an VII frappe du droit de 1 0/0 toute obligation de sommes, sans qu'il y ait lieu de s'occuper du contrat dont cette obligation peut résulter; or nous ne prétendons pas qu'il ne résulte de l'ouverture de crédit accompagnée de compte-courant une obligation à la charge du créditeur : nous soutenons simplement que l'opération n'est pas un prêt, et qu'elle présente tous les caractères du contrat de compte-courant.

La question n'est pas encore définitivement tranchée : jusqu'ici l'administration de l'Enregistrement ne peut citer en sa faveur qu'un jugement du tribunal civil de la Seine, du 21 mai 1886; si la Cour de cassation est saisie de l'affaire, il faut espérer qu'elle ne voudra pas étendre sa jurisprudence à une opération qui ne présente pas, ainsi que nous avons essayé de le montrer, les caractères d'un emprunt.

35 — Nous avons vu quelle était la portée de l'alinéa 1[er] de l'article 1[er] de la loi du 29 juin 1872, qui vise les *obligations* et *emprunts*. Ce sont les *intérêts* de ces valeurs qui sont frappés de la taxe de 3 0/0; de même que pour les actions et parts d'intérêts, c'est la *distribution d'un bénéfice* qui donne ouverture à l'impôt; de même en matière d'obligations et d'emprunts, c'est la *distribution d'un intérêt*, qui rend l'impôt exigible. L'administration a elle-même reconnu que l'impôt ne serait pas dû si l'intérêt n'était pas distribué (1).

C'est en l'appuyant sur ce principe que la Cour de cassation a résolu une question transitoire, analogue

(1) Solution du 13 avril 1886. (*J. E.*, n° 22673.)

à celle que nous avons déjà examinée à propos du revenu des actions. (Voy. *supra*, n° 28.) On suppose une société dissoute avant la promulgation de la loi du 29 juin 1872 : les intérêts échus antérieurement à cette loi ne sont payés que postérieurement aux obligataires : la taxe de 3 0/0 est-elle due?

La Cour de cassation a statué dans le sens de l'affirmative (1); cette solution ne nous paraît pas plus exacte que celle donnée par la Cour suprême à propos du revenu des actions : dans les deux cas, la difficulté était la même : elle résidait dans l'article 3 de la loi du 29 juin 1872, qui dispose que, « pour l'année 1872, les revenus, *intérêts* et dividendes seront sujets à la taxe pour moitié seulement de leur montant, quelle que soit d'ailleurs l'époque à laquelle le paiement aura lieu ».

Il nous paraît inutile de reproduire la discussion que nous avons déjà faite; disons seulement que tout en admettant le principe que c'est la distribution d'un intérêt qui rend l'impôt exigible, il nous paraît résulter du texte de l'article 3 une exception à ce principe, en ce qui concerne les intérêts *échus* antérieurement à la loi du 29 juin 1872 : de peur d'être accusé de rétroactivité, le législateur a voulu que tous les intérêts échus antérieurement, alors même qu'ils seraient distribués postérieurement, fussent exemptés du paiement de l'impôt.

Donc en principe, c'est la *distribution d'un intérêt* qui fait encourir l'impôt : si d'autres avantages que les intérêts proprement dits étaient attribués aux obligataires, l'impôt ne serait pas dû : ainsi il a fallu

(1) Cass. Civ., 19 janvier 1887. (*J. E.*, n° 22805.)

une loi spéciale pour atteindre les lots et primes de remboursement. Dans le même ordre d'idée une décision du ministre des finances (1) a reconnu que lorsqu'une société prenait à sa charge le paiement de l'impôt sur le revenu dû sur ses obligations, il n'y avait pas lieu d'ajouter la somme représentative de l'impôt aux intérêts stipulés payables aux porteurs d'obligations.

C'est la solution contraire que nous avons admise en matière de revenu des actions (voy. *supra*, n° 26) : la différence des solutions tient à la différence de rédaction des alinéas 1 et 2 de l'article 1er de la loi du 29 juin 1872 : l'alinéa 1er étendant l'impôt à tous les *produits* des actions; l'alinéa 2 ne parlant que des *intérêts* des obligations et emprunts; tandis que la première expression a un sens excessivement large, la seconde, au contraire, est très précise et a une signification déterminée.

Nous avons maintenant terminé l'examen des principales difficultés qui se sont présentées sur l'application de la loi du 29 juin 1872 aux intérêts des emprunts et obligations des sociétés.

Nous avons vu combien était large l'interprétation de la jurisprudence sur le mot « emprunt ». Malgré la généralité de ce système, il y a des dettes à la charge des sociétés qui échappent à la perception : ce sont toutes celles qui n'ont pas leur cause dans un emprunt; nous en avons donné des exemples à propos du dépôt et du compte-courant; d'autres pourraient être indiquées : ainsi les fonds confiés par des capitalistes à des sociétés pour les employer

(1) Déc. Min. des Fin. du 24 septembre 1883. (*J. E.*, n° 22382.)

aux opérations connues en termes de Bourse sous le nom de *reports*, ne sont pas passibles de la taxe de 3 0/0; une décision ministérielle (1) l'a décidé ainsi, par ce motif que la société agit dans l'espèce comme mandataire du capitaliste son client. Il en serait de même des dettes résultant d'une vente ou d'un marché (2).

D'autres exemples pourraient encore être donnés; nous n'avons cité que les plus importants qui se sont présentés dans la pratique : tous ne sont que l'application pure et simple du principe, désormais consacré par la jurisprudence et sur lequel nous avons dû faire des réserves au point de vue théorique, à savoir que toute dette résultant d'un prêt contracté par une société est passible de l'impôt de 3 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières.

Section III. — Lots et Primes de remboursement.

36. — Les obligations confèrent souvent, outre des intérêts annuels, des bénéfices connus sous le nom de *lots et primes de remboursement*.

La *prime* résulte de la différence entre la somme prêtée par l'obligataire à la société en souscrivant, et la somme remboursée : ce bénéfice est commun à tous les porteurs d'obligations. — La situation des porteurs d'obligations d'un même emprunt varie

(1) Déc. Min. Fin. du 7 mai 1883, analysée dans le livre de M. Besson, n° 192.
(2) Voy. Solution du 27 février 1884. (*J. E.*, 22641.)

seulement en ce que les uns sont remboursés plus tôt, les autres plus tard; la désignation des obligations à rembourser se fait au moyen d'un tirage au sort.

Si tous les obliga'aires participent à la prime de remboursement, il n'en est pas de même des lots : les *lots* sont des sommes beaucoup plus considérables, qui ne sont attribuées qu'à un très petit nombre d'obligations, toujours au moyen du tirage au sort.

La loi du 29 juin 1872 était-elle applicable sur les lots et primes du remboursement? Non, car l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne frappe expressément que « les *arrérages* et *intérêts annuels* des emprunts et obligations ». Une loi fut reconnue nécessaire : elle fut votée par l'Assemblée nationale, le 21 juin 1875.

Cette extension de la loi de 1872 était équitable, car du moment qu'on frappait d'un impôt de 3 0/0 les intérêts des emprunts et obligations, il n'y avait aucune raison pour laisser de côté les lots et primes de remboursement : ces avantages sont, en effet, distribués par les sociétés au moyen d'un prélèvement annuel sur les intérêts. — Si les sociétés ne distribuaient ni lots ni primes de remboursement, elles pourraient distribuer à leurs obligataires un intérêt plus élevé, qui serait tout entier passible de l'impôt sur le revenu. — Il n'y avait aucune raison pour exempter de l'impôt la partie de cet intérêt retenue par les sociétés et distribuée sous forme de lots ou de primes de remboursement.

La loi du 21 juin 1875 a donc bien fait d'assimiler les avantages aux intérêts annuels des obligations,

au point de vue de la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Cette loi contient plusieurs dispositions relatives à divers droits d'enregistrement : c'est l'article 5 qui concerne les lots et primes de remboursement; il est ainsi conçu :

« Sont assujettis à la taxe de 3 0/0 établie par la loi du 29 juin 1872, les lots et primes de remboursement payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations, effets publics et tous autres titres d'emprunt.

« La valeur est déterminée pour la perception de la taxe, savoir :

« 1° Pour les lots, par le montant même du lot en monnaie française;

« 2° Pour les primes par la différence entre la somme remboursée et le taux d'émission des emprunts.

« Un règlement d'administration publique déterminera le mode d'évaluation du taux d'émission, ainsi que toutes autres mesures d'exécution.

« Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions des articles 3, 4 et 5 de la loi du 29 juin 1872. »

Conformément à cette disposition, est intervenu, à la date du 15 décembre 1875, un décret portant règlement d'administration publique et déterminant le mode d'établissement et de perception de la taxe sur les lots et primes de remboursement.

Très peu de difficultés se sont produites dans la pratique sur l'application de l'impôt sur le revenu aux lots et primes de remboursement; nous n'avons qu'à déterminer, d'après la loi du 21 juin 1875, sur quelle

valeur la taxe doit être perçue, et à résumer brièvement les principales dispositions du décret réglementaire du 15 décembre 1875.

37. — La valeur passible de la taxe est déterminée, pour les *lots*, « par le montant même des lots en monnaie française ».

Le décret réglementaire ne contient rien relativement à la détermination de la valeur des lots, mais l'administration a, d'elle-même, reconnu que l'impôt ne frappait que le bénéfice réel résultant du lot (1); lorsque le lot comprend en même temps le remboursement de la somme versée par les souscripteurs de l'obligation, il y a lieu de déduire cette somme du montant du lot, et la taxe n'est due que sur la valeur restant après cette déduction opérée.

Pour les *primes de remboursement*, la valeur passible de l'impôt est déterminée « par la différence entre la somme remboursée et le *taux d'émission des emprunts* ». Cette disposition n'a pas passé dans la loi sans résistance : M. Gouin, membre de la commission chargée d'examiner le projet de loi, avait déposé un amendement, tendant à ce que la prime fût déterminée par la différence entre le *cours de la valeur au jour du remboursement* et le capital remboursé.

Lors de la discussion du projet à l'Assemblée nationale, séance du 19 juin 1875, M. Alfred André appuya cet amendement et il fit remarquer qu'il y avait souvent une grande différence entre le taux d'émission et le prix du remboursement, que le cours des valeurs s'élevait à mesure qu'elles approchaient de l'époque

(1) Voy. Solution du 20 novembre 1875, rapportée au *J. E.*, nº 19923.

du remboursement; or il arrive souvent qu'à cette époque les porteurs des obligations, appelés à bénéficier de la prime, ne sont pas les souscripteurs primitifs de l'emprunt : ils n'ont pas acheté au taux d'émission, mais à un cours supérieur : il y aurait donc injustice à leur faire payer l'impôt sur une partie de leur prix d'achat.

M. Léon Say, ministre des finances, ne s'opposa pas à l'adoption de cet amendement; mais M. Mathieu-Bodet, auteur du projet, le combattit victorieusement.

Si le système de MM. Gouin et André avait été admis, le Trésor aurait évidemment perdu, dans les années se rapprochant de l'époque du remboursement final de l'emprunt, « l'impôt afférent à la partie des intérêts qui se seraient incorporés à la valeur du titre ». C'est ce que M. Léon Say faisait lui-même remarquer, mais il pensait que l'amendement faciliterait la perception, en évitant les recherches nécessaires pour établir le taux de l'émission. Cette observation était juste en ce qui concerne les valeurs qui ont un cours établi sur les marchés publics : mais pour celles qui n'en ont pas, il fallait bien recourir à une évaluation.

D'ailleurs, rationnellement, la prime ne saurait varier suivant l'époque plus ou moins rapprochée du remboursement : la prime est une somme fixe, représentant la différence entre le taux d'émission et la valeur à rembourser, qu'on appelle le capital nominal du titre; la situation des porteurs d'obligations peut varier sans doute suivant le moment où ils se sont rendus acquéreurs de leurs titres, mais la prime n'en est pas moins invariable, et c'est sur la prime ainsi fixée que l'impôt devait être perçu.

38. — La valeur de la prime est donc déterminée par la différence entre le taux d'émission et la somme remboursée. La loi du 21 juin 1875 porte qu'un règlement d'administration publique déterminera le mode d'évaluation du taux d'émission : ce décret est intervenu, ainsi que nous l'avons dit, le 15 décembre 1875.

Ce décret distingue s'il y a un taux unique d'émission, ou s'il y a un taux variable (art. 1er).

Dans le premier cas, qui se rencontre généralement dans les souscriptions publiques, c'est ce taux unique qui servira de base à la liquidation du droit.

Si le taux a varié, il sera déterminé « pour chaque emprunt par une moyenne établie en divisant par le nombre des titres correspondant à cet emprunt le montant brut de l'emprunt total, sous la seule déduction des arrérages connus au moment de chaque vente; à l'égard des emprunts, dont l'émission faite à des taux variables n'est pas terminée, la moyenne sera établie d'après la situation de l'emprunt au 31 décembre de l'année qui a précédé celle du tirage ».

L'article 2 du décret prévoit le cas où le taux de l'émission est inconnu : « Ne pouvant être établi conformément à l'article 1er, le taux sera représenté par un capital formé de vingt fois l'intérêt annuel, stipulé lors de l'émission au profit du porteur du titre; à défaut de stipulation d'intérêt, il sera pourvu à la fixation du taux d'émission dans la forme tracée par l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII. » C'est-à-dire qu'on aura recours à la déclaration estimative des parties.

Telles sont les dispositions du décret, permettant d'arriver à la détermination du taux d'émission. Les

autres dispositions de ce décret ne font qu'appliquer aux lots et primes des remboursements les prescriptions réglementaires édictées par les articles 3, 4 et 5 de la loi du 29 juin 1872, et par le décret du 6 décembre 1872 rendu en exécution de cette loi. Nous étudierons les principales de ces règles dans notre chapitre IV.

CHAPITRE III

DÉTERMINATION DU REVENU

39. — Dans un système d'impôt frappant tous les revenus des contribuables, comme, par exemple, *l'income-tax*, la détermination du revenu est une des questions les plus délicates : il est très difficile en effet d'arriver à une évaluation exacte des bénéfices provenant de l'industrie, du commerce ou des professions libérales, c'est même cette difficulté, nous pourrions presque dire l'impossibilité, d'asseoir l'impôt général sur le revenu, sur une base fixe, qui a empêché cet impôt d'être admis en France, d'une façon complète.

La détermination du revenu est bien moins difficile lorsqu'il s'agit seulement des valeurs mobilières : les sociétés par actions sont entourées de publicité, et il est aisé de savoir les intérêts qu'elles ont payés à leurs actionnaires et à leurs obligataires; la question est plus délicate lorsqu'il s'agit des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, et le législateur a dû, dans certains cas, avoir recours à des présomptions.

C'est l'article 2 de la loi du 29 juin 1872, qui

indique les règles servant à déterminer le revenu imposable; cet article est ainsi conçu :

« Le revenu est déterminé : 1° pour les actions par le dividende fixé d'après les délibérations des assemblées générales d'actionnaires ou des conseils d'administration, les comptes rendus ou tous autres documents analogues; 2° pour les obligations ou emprunts, par l'intérêt ou le revenu distribué dans l'année; 3° pour les parts d'intérêt et commandites, soit par les délibérations des conseils d'administration des intéressés, soit, à défaut de délibération, par l'évaluation à raison de 5 0/0 du montant du capital social ou de la commandite, ou du prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente. Les comptes rendus et les extraits des délibérations des conseils d'administration ou des actionnaires seront déposés, dans les vingt jours de leur date, au bureau de l'enregistrement du siège social. »

Cet article fait une triple distinction : il s'occupe : 1° des actions; 2° des obligations; 3° des parts d'intérêt et commandites.

Pour les *actions*, pas de difficultés : l'impôt sera perçu sur les dividendes fixés par les délibérations d'assemblées générales d'actionnaires ou de conseils d'administration, ou tous autres documents analogues.

A cet effet les sociétés par actions sont tenues de déposer les pièces et documents au bureau de l'enregistrement du siège social, dans les vingt jours de leur date; cette obligation est sanctionnée par une amende de 100 à 5000 francs (article 5 de la loi du 29 juin 1872, qui renvoie à l'article 10 de la loi du 23 juin 1857.

Pour les *obligations ou emprunts*, le revenu est dé-

terminé par l'intérêt distribué dans l'année ; pour cette seconde catégorie de valeurs, les délibérations du conseil d'administration et des assemblées d'actionnaires sont inutiles : l'intérêt est fixé d'avance par l'acte même d'emprunt. Il y a lieu de remarquer que si l'intérêt stipulé n'avait pas été payé aux obligataires ou prêteurs, l'impôt ne serait pas dû, car il ne frappe que le revenu effectivement distribué.

40. — Les principales difficultés relatives à la détermination du revenu se sont produites à l'occasion de *parts d'intérêt et commandites :* le revenu est, dans ce cas, déterminé tantôt par les délibérations des conseils d'administration, tantôt par l'évaluation à raison de 5 0/0 du montant du capital social ou de la commandite, ou du prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente.

La première question qui se pose, est de savoir quand il y aura lieu de percevoir sur le revenu fixé par les délibérations des conseils d'administration, quand au contraire il y aura lieu de recourir à l'évaluation de 5 0/0.

L'administration de l'enregistrement a soutenu qu'à défaut de délibération du conseil d'administration, elle avait le droit de percevoir la taxe de 3 0/0 sur le revenu réel, en recourant à des documents analogues à ces délibérations, et, par exemple, en exigeant la production des inventaires. Mais cette prétention a été avec raison repoussée par la jurisprudence ; et il est généralement admis aujourd'hui que la taxe ne doit être perçue sur le revenu réel, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, que lorsque ces sociétés ont un conseil d'administration, et que ce conseil d'administration a pris

une délibération fixant le revenu à distribuer aux associés (1).

La prétention de l'administration était en effet contraire au texte de l'article 2 de la loi du 29 juin 1872; cet article dit bien que pour les sociétés par actions, le revenu des actions est déterminé par les délibérations des conseils d'administration, des assemblées générales d'actionnaires, ou tous autres documents analogues, mais le texte est beaucoup plus restrictif en ce qui concerne les parts d'intérêt et commandites; pour ces valeurs le revenu n'est fixé que par les délibérations des conseils d'administration des intéressés; le texte ne permet pas d'étendre aux parts d'intérêt et commandites un mode de détermination, qui n'est édicté que pour les actions.

Et d'ailleurs si l'on reconnaissait à l'administration le droit de recourir aux inventaires des sociétés civiles ou des sociétés en commandite, non divisées en actions, on irait directement contre l'intention du législateur, qui, en établissant une présomption de 5 0/0 de revenu, a voulu permettre à ces sociétés de garder le secret de leurs affaires : l'inventaire est en effet un acte annuel et obligatoire; pourquoi le législateur aurait-il édicté la présomption du revenu si l'administration avait le droit de consulter l'inventaire?

Ainsi la présomption du revenu n'est applicable qu'à défaut de délibération du conseil d'administration; mais supposons une société pourvue d'un

(1) Seine, 31 janvier 1874 (*J. E*, n° 19392); — Lyon, 20 août 1874 (*ibid*, n° 19772); — Cass., 23 août 1875 (D. 75—1—347); — Seine, 22 février 1882 (D. 82—5—421); — Cass. Req., 9 novembre 1886. (*J. E.*, n° 22770.)

conseil d'administration : ce conseil ne prend pas de délibération à l'effet de déterminer le revenu : faudra-t-il avoir recours à la présomption? Oui, car l'administration ne peut se prévaloir de l'obligation inscrite dans les statuts de prendre les délibérations à l'effet de fixer les bénéfices; c'est une règle que les associés se sont imposée à eux-mêmes, mais ce n'est pas une obligation légale; ils sont absolument libres de prendre ou de ne pas prendre de délibération, et l'administration n'est pas en droit de les y obliger. Ces délibérations n'étant pas prises, le revenu doit donc être déterminé d'après la présomption légale (1).

En résumé la taxe est perçue d'après le revenu présumé, en premier lieu, lorsqu'une société n'a pas de conseil d'administration, et en second lieu, lorsqu'une société, quoique munie d'un conseil d'administration, n'a pas pris de délibération à l'effet de déterminer les bénéfices.

41. — Nous avons vu dans quels cas la présomption de revenu était applicable; étudions maintenant en quoi elle consiste : d'après l'article 2, le revenu sera évalué « à raison de 5 0/0 du montant du capital social ou de la commandite, ou du prix moyen de cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente » s'il y a eu des cessions, ce sera pour l'administration le mode le plus exact d'évaluation; aussi le décret réglementaire du 6 décembre 1872 met-il en première ligne le prix *moyen* des cessions comme moyen de déterminer le revenu : ce n'est qu'à défaut de cessions, que l'administration

(1) Voy. en ce sens un jugement du tribunal de Lille du 27 juin 1874. (*J. E.*, n° 19496,)

aura recours à l'évaluation du montant du capital social, l'article 2 du décret le dit expressément : « La liquidation définitive est opérée à raison de 5 0/0 du prix moyen des cessions des parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente, et dûment enregistrées, et à défaut de cessions, d'après l'évaluation à 5 0/0 du montant du capital social ou de la commandite ».

Lorsque le revenu est évalué d'après le montant du capital social, ce n'est que d'après le capital versé par les associés ou commanditaires. L'administration l'a elle-même reconnu (1); et en effet, on ne comprendrait pas que le capital non versé entrât en compte pour le calcul du revenu; l'impôt n'est dû en principe que sur les revenus distribués et encaissés par l'associé : si le législateur établit une présomption, c'est par suite de l'impossibilité d'arriver à la connaissance exacte du montant des bénéfices. Mais la présomption suppose, comme nous le verrons tout à l'heure, l'existence réelle et la distribution effective de revenus, et la présomption n'aurait plus de raison d'être, si elle portait sur une partie du capital social, qui n'est pas versée, et qui par conséquent n'est pas susceptible de produire des dividendes passibles de la taxe.

La question s'est élevée de savoir, si dans le montant du capital social ou de la commandite, sur lequel est calculé à raison de 5 0/0 le revenu présumé, il fallait comprendre les sommes versées par des commanditaires pour être affectées à la constitution d'un fonds de réserve; on a soutenu

(1) Solution du 29 avril 1884. (*J. E.*, nº 22302.)

que la commandite ne comprenait que les sommes employées aux opérations sociales, que ces sommes étaient seules susceptibles de produire des bénéfices, et que sur elles seules devait être calculé le revenu présumé; — la Cour de cassation a rejeté cette prétention (1); l'article 2 de la loi du 29 juin 1872 porte, en effet, qu'à défaut de délibération, le revenu sera évalué à raison de 5 0/0 « du montant du capital social ou de la commandite ». Or la commandite comprend certainement les sommes versées pour constituer un fonds de réserve : si ces sommes ne sont pas employées pour le moment dans les opérations sociales, elles n'en sont pas moins pour les sociétés un élément de crédit, pour les tiers un motif de confiance, — et lors de la liquidation, si l'état de la société l'exige, elles seront abandonnées aux créanciers sociaux; elles sont donc soumises aux chances de perte, et font, à ce titre, partie du capital social.

Nous avons supposé jusqu'ici que le capital versé par les associés était connu, et que le calcul de l'impôt pouvait ainsi se faire facilement; si le capital était indéterminé, l'administration pourrait avoir recours à la déclaration estimative des parties, conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII (2).

42. — Nous arrivons à la dernière et la plus importante question qui se soit élevée relativement à la détermination du revenu des parts d'intérêt et commandites : quelle est la nature de la présomp-

(1) Req., 2 avril 1883. (D. 84—1—60.)
(2) Cass., 28 janvier 1879. (D. 79—1—293.)

tion édictée par l'article 2 de la loi du 29 juin 1872? Est-ce un *forfait?* Cette présomption de 5 0/0 de revenu admet-elle la preuve contraire? Une société peut-elle prouver qu'elle ne réalise pas de bénéfices et que, par conséquent, elle ne doit pas l'impôt? Au point de vue rationnel, la réponse ne paraît pas douteuse? Ne serait-il pas exorbitant d'exiger l'impôt sur une société improductive? La base fondamentale de la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'est-elle pas la distribution d'un revenu?

L'administration a cependant soutenu que la présomption de l'article 2 de la loi de 1872 constituait un forfait, que les sociétés, non pourvues de conseil d'administration, devaient payer l'impôt, à raison de 5 0/0 de leur capital, même en l'absence de bénéfices. — Si exorbitante que cette prétention paraisse au premier abord, elle ne laisse pas que de s'appuyer sur des arguments très sérieux : la question doit donc être examinée attentivement.

L'argumentation de l'administration peut se résumer de la façon suivante : le législateur de 1872 a voulu, en établissant un impôt sur le revenu des valeurs mobilières, éviter le caractère inquisitorial et arbitraire, inséparable de l'impôt général sur le revenu; pour la détermination du revenu des actions, il n'y avait pas de difficulté; les sociétés par actions ne craignent pas la publicité; les conseils d'administration ou les assemblées générales fixent le revenu à distribuer; l'impôt sera donc facilement perçu. — Quant aux sociétés par intérêt ou en commandite simple, elles redoutent au contraire la publicité : on pourrait leur porter préjudice en voulant pénétrer le secret de leurs affaires; le législateur a

donc décidé que, pour celles d'entre ces sociétés qui ne craignent pas de divulguer leur situation, qui ont un conseil d'administration, le revenu serait déterminé par la délibération de ce conseil; mais que, pour les autres, qui forment la grande majorité, le revenu serait évalué d'après un forfait; du moment qu'il n'y a pas de délibération du conseil d'administration, on appliquera la présomption de 5 0/0 de revenu. C'est ce que dit l'article 2 de la loi du 20 juin 1872 : le revenu sera déterminé « à défaut de délibération, par l'évaluation à raison de 5 0/0, etc... »

Le texte de l'article du décret réglementaire du 6 décembre 1872 est encore plus clair : pour les sociétés sans conseil d'administration « la liquidation définitive est opérée à raison de 5 0/0 du prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente et dûment enregistrées, et, à défaut de cessions, d'après l'évaluation de 5 0/0 du montant du capital social ou de la commandite ». La présomption de l'article 2 de la loi 1872 constitue bien un forfait, puisque c'est d'après cette présomption qu'est fixée la liquidation définitive de l'impôt.

Cette réglementation n'est pas d'ailleurs exorbitante, car, si une société est exposée à payer la taxe même en l'absence de bénéfices, d'un autre côté elle est assurée de ne payer l'impôt que sur un revenu équivalent à 5 0/0 de son capital, alors même que ses bénéfices seraient de beaucoup supérieurs; par conséquent, les bonnes années compenseront largement ce qu'aura de pénible le paiement de l'impôt pendant les années mauvaises : en un mot, nous nous trouvons en face d'un forfait, avec son caractère

aléatoire, établi par le législateur, pour éviter les recherches inquisitoriales.

Le système adverse conduit, d'après l'administration, à une contradiction inévitable; et, en effet, il refuse à l'administration de prouver un revenu supérieur à 5 0/0 au moyen de documents analogues aux délibérations des conseils d'administration, par exemple, des inventaires; et nous avons vu que cette thèse a été consacrée par la jurisprudence; — et l'on permettrait aux sociétés de prouver, à l'aide de ces mêmes documents, qu'elles n'ont pas fait de bénéfices! C'est mettre sur un pied d'inégalité les contribuables et la Régie, et cela, au préjudice du Trésor. — De plus, la thèse adverse conduit à ce résultat bizarre, à savoir, qu'une société qui fait des bénéfices insignifiants, à peine appréciables, devra l'impôt sur le pied de 5 0/0, tandis qu'elle ne paiera rien si elle ne fait aucun bénéfice (1).

Nous ne pouvons mieux faire, pour réfuter la thèse de l'administration, que de résumer les conclusions de M. l'avocat général Desjardins, qui ont convaincu la Chambre civile de la Cour de cassation (2). La question n'est d'ailleurs pas définitivement tranchée par cet arrêt; la Chambre des requêtes s'était précédemment prononcée dans un sens contraire (3), et il y a lieu de penser que l'administration portera la question devant les Chambres réunies.

On prétend que le législateur, en édictant une

(1) Le système de l'administration se trouve très clairement développé dans le *Journal de l'Enregistrement*, n° 22659; — voy. aussi Besson, p. 168.

(2) Cass. Civ., 13 avril 1886 (D. 86—1—185); — voy. aussi Demasure, n° 221.

(3) Cass. Req., 28 janvier 1879. (D. 79—1—293.)

présomption de 5 0/0 de revenu, a voulu établir un forfait, de telle sorte que les sociétés, même improductives, devraient l'impôt : mais, pour qu'il en fût ainsi, il faudrait que cela résultât formellement des textes; l'administration essaie de faire résulter ce forfait des articles 2 de la loi et du décret réglementaire, mais ces textes sont loin d'être aussi affirmatifs qu'elle le prétend, et c'est forcer véritablement leur sens que de soutenir qu'ils contiennent l'obligation pour les sociétés de payer l'impôt même en l'absence de bénéfices.

Et, en les interprétant ainsi, l'administration perd de vue le principe fondamental de l'impôt qui est l'existence, la distribution d'un revenu; l'article 2 de la loi du 29 juin 1872 n'a trait qu'au mode de détermination du revenu, mais il suppose nécessairement que ce revenu existe, qu'il est distribué aux associés : du moment qu'une société ne fait plus de bénéfices, la matière de l'impôt disparaît et l'impôt doit disparaître avec elle; il n'y a pas lieu de déterminer le revenu, puisqu'il n'existe pas.

Frapper de l'impôt sur le revenu les sociétés qui ne font pas de bénéfices, c'est transformer, c'est dénaturer le caractère de la taxe, c'est en faire un impôt sur le capital. Or, M. Magne, dans la séance du 29 juin 1872, a pris le soin de prévenir cette confusion; parlant de la proposition qui avait été faite par le gouvernement de fonder l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières avec le droit de transmission, qui est un impôt d'enregistrement frappant le capital, il rappelait les motifs par lesquels la Commission avait rejeté cette proposition : « Nous avons, disait-il, voulu maintenir cette distinction. Nous avons consi-

déré qu'il y aurait là une violation des règles ordinaires de notre code financier et une sérieuse injustice en même temps qu'un sérieux danger. Comment! voilà une entreprise commencée dont les actions se cotent à la Bourse, mais qui n'a encore produit aucune espèce de revenu, et c'est sur son capital que vous allez asseoir l'impôt, présumant que le capital représente un revenu! Nous avons pensé, je le répète, qu'il y avait là un sérieux danger. M. le président de la République avait dit, avec une grande raison, que frapper le capital, c'était une mesure dangereuse; et c'est en nous conformant à ces principes, qui nous ont paru à la fois justes et raisonnables, que nous n'avons pas voulu admettre un système qui a pour résultat final de frapper le capital, même le *capital improductif*. »

En exigeant l'impôt des sociétés ne faisant pas de bénéfices, on transforme bien évidemment l'impôt sur le revenu en impôt sur le capital : or, cette transformation, cette confusion, le législateur l'a prévue, il a dit expressément qu'il n'en voulait pas, ainsi que le prouve l'extrait du discours de M. Magne que nous venons de rapporter.

D'ailleurs, à quelle étrange anomalie conduirait le système de l'administration? Il est certain que, pour les sociétés pourvues d'un conseil d'administration, l'impôt est perçu sur le dividende distribué; provisoirement, la taxe est liquidée « d'après le résultat du dernier exercice calculé sur les quatre cinquièmes du revenu », dit l'article 1er du décret du 6 décembre 1872, et cet article continue ainsi : « Chaque année, après la clôture des écritures relatives à l'exercice, il est procédé à une liquidation définitive de la

taxe due pour l'exercice entier. Si de cette liquidation il résulte un complément de taxe au profit du Trésor, il est immédiatement acquitté. Dans le cas contraire, l'excédent versé est imputé sur l'exercice courant ou *remboursé*, si la société est arrivée à son terme, ou si *elle cesse de donner des revenus.* » Il est donc certain que, pour les sociétés par actions, la taxe est remboursée par l'administration, si la société n'a pas fait de bénéfices. Pourquoi ce principe, qui n'est que l'application de la plus stricte justice, aurait-il été écarté à l'égard des sociétés non pourvues de conseil d'administration? La raison se refuse à comprendre le motif d'une pareille anomalie.

Nous arrivons au dernier argument présenté par l'administration : la jurisprudence, et nous avons vu qu'elle était parfaitement fondée, refuse à l'administration le droit d'établir le revenu distribué par les sociétés, par intérêt ou en commandite, au moyen de documents autres que les délibérations des conseils d'administration; n'est-il pas contradictoire de permettre aux contribuables de prouver, à l'aide de documents quelconques, l'absence de bénéfices, de leur accorder un droit qu'on refuse à l'administration? Cet argument a été réfuté parfaitement par M. Demasure (1), et M. l'avocat général Desjardins a emprunté à cet auteur sa réfutation. M. Demasure a démontré que tout le système de l'administration reposait sur une confusion; il confond les règles de liquidation et d'exigibilité; il est fondé uniquement sur l'article 2 de la loi du 29 juin 1872, qui règle la question de liquidation; mais la question d'exigibilité est réglée

(1) Demasure, p. 275.

par l'article 1er, et nous avons vu que l'exigibilité de l'impôt est subordonnée à la condition de l'existence et de la distribution d'un revenu. Ce n'est donc que lorsque cette condition est remplie, lorsque l'impôt est exigible, qu'on peut s'occuper de la liquidation; mais faire découler de l'article 2 de la loi du 29 juin 1872 qui s'occupe de la liquidation de l'impôt, une règle d'exigibilité, c'est commettre une erreur manifeste.

Par conséquent les contribuables ont le droit de prouver par tous les moyens que l'impôt n'est pas exigible, et leurs modes de preuves ne sauraient être limités par l'article 2 de la loi, qui ne parle que des délibérations des conseils d'administration; mais lorsque le principe de l'impôt est établi par l'existence d'un revenu, et, que par conséquent il y a lieu de liquider l'impôt reconnu exigible, les contribuables ne sauraient alors, au moyen de documents autres que les délibérations, prouver que le revenu est inférieur à la présomption de 5 0/0; en résumé, l'article 2 de la loi du 29 juin 1872 n'a pas pour but d'établir une présomption de revenu, il est fait uniquement pour décider que le revenu, *lorsqu'il existera*, sera évalué à 5 0/0 du capital social.

Telles sont les raisons pour lesquelles la thèse de l'administration nous semble avoir été justement repoussée par la Chambre civile de la Cour de cassation

---

CHAPITRE IV

QUESTIONS DIVERSES RELATIVES AU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

43. — Les trois premiers chapitres de cette étude ont été consacrés à l'examen des questions relatives à l'assiette de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et à la détermination du revenu.

Le chapitre IV sera consacré à diverses questions se rattachant toutes au recouvrement de l'impôt : nous examinerons, dans une première section, contre qui l'administration peut agir en paiement de la taxe, nous indiquerons le lieu et les termes du paiement, les cas de restitution, et nous discuterons la question de savoir si l'administration peut exercer, pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le droit de communication, qui lui est reconnu en matière d'enregistrement et de timbre.

Dans la section deuxième, nous nous occuperons de la procédure, des pénalités et des controverses relatives à la prescription.

Section 1re. — Mode de paiement.

44. — L'impôt sur le revenu doit être payé sans avertissement préalable (1); la taxe est *portable*, cela résulte de l'article 5 de la loi de 1872, qui rend applicables à l'impôt sur le revenu les règles de recouvrement usitées en matière d'enregistrement.

Qui doit effectuer ce paiement? Quel est ou quels sont les débiteurs de l'impôt? Nous avons déjà dit que les sociétés et établissements publics ne faisaient que l'avance de la taxe, qu'ils étaient les intermédiaires entre le Trésor et les véritables contribuables, qui sont : les actionnaires et associés d'une part, les obligataires et prêteurs de l'autre. C'est ce qui résulte d'ailleurs expressément de l'article 3 de la loi du 29 juin 1872 : « Le montant en est *avancé*, sauf leur recours, par les sociétés, compagnies, entreprises, villes, départements ou établissements publics. »

Les sociétés ou établissements publics sont donc débiteurs de l'impôt envers le Trésor, et ils exercent un recours contre les associés et les prêteurs : ce recours s'exercera très facilement d'ailleurs au moyen d'un prélèvement sur les bénéfices ou intérêts distribués.

Mais l'administration a-t-elle le droit de réclamer directement le paiement de l'impôt aux associés ou prêteurs, dans le cas où la société n'aurait pas elle-

(1) Voy. en ce sens un jugement du tribunal civil de Rouen, en date du 23 décembre 1875. (*J. E.*, n° 20101.)

même effectué ce paiement? La question est controversée; on fait valoir, du côté de l'administration, que les sociétés ne faisant que l'avance de l'impôt, les débiteurs définitifs de l'impôt doivent être également tenus directement envers le Trésor; que les sociétés n'ont été placées par le législateur, entre le Trésor et le véritable contribuable, que pour faciliter la perception (1). D'un autre côté, on dit, et cette opinion nous paraît préférable, que, sans doute, les associés et les prêteurs doivent supporter le poids définitif de la taxe, mais qu'il ne s'ensuit pas qu'ils soient obligés de la payer directement à l'administration, cette obligation ayant été mise, par la loi, à la charge des sociétés et établissements publics; on fait, en outre, remarquer que toutes les sanctions édictées par le législateur en cas de non-paiement s'appliquent exclusivement aux sociétés (2).

Si l'on reconnaît que les associés et les prêteurs des sociétés sont débiteurs personnels de l'impôt, la question se pose alors de savoir s'il y a *solidarité* entre eux. Ce qui peut faire naître un doute, c'est qu'en matière d'enregistrement beaucoup de dispositions législatives établissent la solidarité entre les débiteurs de l'impôt; or l'article 5 de la loi du 29 juin 1872 porte : « Le recouvrement de la taxe sur le revenu sera suivi et les instances seront introduites et jugées comme en matière d'enregistrement. » Mais outre que la solidarité ne se présume

(1) Remiremont, 20 mai 1880 (*J. E.*, n° 21420); — Clermont (Oise), 18 juin 1885 (*J. E.*, n° 22736); — Nice, 20 juillet 1885 (*J. E.*, n° 22558); — Chaumont, 13 février 1886 (*J. E.*, n° 22631). — Besson, p. 259.

(2) Demasure, p. 301; les Rédacteurs *du Journal de l'Enregistrement* dans une note sur le jugement de Remiremont, cité, *supra*.

pas (art. 1202 du Code civil), l'article 5 de la loi de 1872 est de plus interprété en ce sens qu'il n'y a assimilation entre la taxe sur le revenu et les taxes d'enregistrement qu'au point de vue de la *forme* du recouvrement et de la procédure des instances (1); la question de savoir s'il y a ou non solidarité touche au fond du droit; on doit donc décider que les associés ou prêteurs, débiteurs personnels de la taxe sur le revenu, ne sont pas des débiteurs solidaires : c'est ce que l'administration a elle-même reconnu dans une solution du 23 mai 1884 (2).

45. — Nous venons de voir qui était débiteur de la taxe; nous allons indiquer maintenant comment la taxe est payée : le décret du 6 décembre 1872 contient sur ce sujet des dispositions réglementaires, qu'il nous suffira d'analyser brièvement.

Le paiement de la taxe varie suivant qu'il s'agit de *valeurs à revenus fixes* ou de *valeurs à revenus variables*. Pour les premières, obligations et emprunts, l'impôt est perçu en quatre termes égaux sur les produits annuels afférents à ces valeurs; cette liquidation sera presque toujours définitive; il n'y aurait que dans le cas où les intérêts annuels des emprunts et obligations n'auraient pas été effectivement distribués, que la taxe devrait être restituée.

Pour les *valeurs à revenu variable*, actions, parts d'intérêt, commandites et « emprunts à revenu variable », le paiement s'effectue au moyen de deux opérations successives : une liquidation provisoire, puis une liquidation définitive; l'impôt est provisoi-

(1) Cass., 18 avril 1883. (D. 84—1—131.)
(2) *J. E.*, n° 22395.



rement payé en quatre termes égaux sur un revenu égal aux quatre cinquièmes du montant du revenu distribué dans le précédent exercice; si la société était nouvellement créée, le revenu serait déterminé à raison de 5 0/0 du capital appelé.

Chaque année, après la clôture des écritures relatives à l'exercice, il est procédé à la liquidation définitive : pour les sociétés pourvues d'un conseil d'administration, cette liquidation a lieu au moment du dépôt, prescrit par l'article 2 de la loi du 29 juin 1872, des comptes rendus et extraits des délibérations des conseils d'administration ou des assemblées générales d'actionnaires; — pour les autres sociétés, la liquidation définitive est établie dans les vingt premiers jours du mois de mai, d'après le revenu calculé suivant la présomption édictée par l'article 2 de la loi du 29 juin 1872.

Les paiements sont faits au bureau d'enregistrement du siège social ou administratif désigné à cet effet; ils sont effectués en quatre termes égaux, dans les vingt premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre de chaque année; — pour les lots et primes de remboursement, la taxe est payée dans les vingt jours qui suivront le jour fixé pour le paiement des lots et primes de remboursement (article 3 du décret du 15 décembre 1875).

46. — Du mode de liquidation que nous venons d'indiquer, il peut résulter évidemment qu'une société paie provisoirement l'impôt, alors qu'elle ne le doit pas en réalité.

Prenons d'abord les *valeurs à revenu variable*, actions, intérêts et commandites : une société paie provisoirement l'impôt afférent à ces valeurs d'après

un revenu équivalent aux quatre cinquièmes de celui du dernier exercice; la liquidation définitive prouve que l'impôt n'était pas dû, soit parce que la société n'a pas fait de bénéfices, soit parce qu'elle n'en a pas distribué : l'impôt sera restitué; l'article 1er du décret du 6 décembre 1872 le dit expressément : « L'excédent versé est imputé sur l'exercice courant ou remboursé si la société est arrivée à un terme, ou si elle cesse de donner des revenus. » Une difficulté s'était élevée pour l'interprétation de ces mots : « si elle cesse de donner des revenus »; on s'était demandé s'il était nécessaire, pour qu'une société demandât la restitution des droits payés, qu'elle ne réalisât plus de bénéfices, ou s'il suffisait que la société, bien que réalisant des bénéfices, ne les distribuât pas à ses associés : c'est cette dernière interprétation qui a été admise avec raison, puisque la condition d'exigibilité de l'impôt est non pas la réalisation, mais la distribution de bénéfices (1).

Quant aux *valeurs à revenus fixes*, emprunts et obligations, le décret ne parle pas expressément de restitution : elle pourra se produire cependant dans le cas où une société se trouvera dans l'impossibilité de payer les intérêts échus aux porteurs d'obligations et aux prêteurs.

Puisque la condition d'exigibilité de l'impôt est, pour les obligations et emprunts, comme pour les actions et parts d'intérêt, la distribution d'un revenu, l'impôt devra donc être restitué si l'intérêt des obligations et emprunts n'a pas été effectivement dis-

(1) Décision du ministre des Finances du 12 juin 1885. (*J. E.*, n° 22514.)

tribué. L'administration l'a elle-même reconnu et a admis que l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, d'après lequel les droits régulièrement perçus ne sont pas restitués, n'était pas applicable à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (1).

47. — L'administration jouit, en matière d'enregistrement et de timbre, du droit de pratiquer des investigations au siège des sociétés qui ont émis des actions et obligations négociables, pour s'assurer de l'exécution des lois sur l'enregistrement et le timbre; ce droit lui a été reconnu en matière d'enregistrement par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875.

Le même *droit d'investigation ou de communication* lui appartient, en ce qui concerne les établissements publics, en vertu du décret du 4 messidor an XIII, article 1er.

Aucune loi ne permet à l'administration de pratiquer des investigations au siège des sociétés civiles, en nom collectif ou en commandite simple : par conséquent, pour ces sociétés, il n'y a pas de question.

Mais pour les sociétés et établissements publics, assujettis en matière d'impôts sur l'enregistrement au droit de communication, l'administration a prétendu qu'elle était fondée à exercer également ce droit pour assurer le recouvrement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (2).

Elle s'appuie sur l'article 7 de la loi du 21 juin 1875, combiné avec l'article 5 de la loi du 29 juin 1872.

L'article 7 de la loi de 1875 est ainsi conçu : « Les

(1) Solution du 13 avril 1886. (*J. E.*, n° 22673.)

(2) Solution du 21 octobre 1885 (*J. E.*, n° 22560); — M. Besson, p. 281.

sociétés, compagnies d'assurances, assureurs contre l'incendie ou sur la vie, et tous autres assujettis aux vérifications de l'administration, sont tenus de communiquer aux agents de l'enregistrement, tant au siège social qu'aux succursales et agences, les polices et autres documents énumérés dans l'article 22 de la loi du 23 août 1871, afin que ces agents s'assurent de l'exécution des lois sur l'enregistrement et le timbre. »

Cette formule est très générale, dit l'administration; elle embrasse toutes les taxes dont la perception est confiée à l'administration de l'Enregistrement, et par conséquent l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en vertu de l'article 5 de la loi du 29 juin 1872.

D'ailleurs, le décret du 15 décembre 1875 relatif aux lots et primes de remboursement impose expressément aux sociétés, dans son article 4, l'obligation de communiquer aux agents de l'enregistrement les documents et écritures utiles pour la perception. Cette disposition du décret suppose que le droit de communication est autorisé par la loi du 29 juin 1872; la taxe sur les lots et primes de remboursement n'est en effet que le développement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Vainement voudrait-on objecter la jurisprudence, que nous étudierons bientôt, et d'après laquelle la prescription édictée par les lois d'enregistrement n'est pas applicable à l'impôt sur le revenu; l'administration répond que la perception touche au fond du droit, et que seules les règles relatives à la forme du recouvrement sont les mêmes pour les taxes sur le revenu et les taxes d'enregistrement. Or le droit

d'investigation fait partie des règles de recouvrement de l'impôt, et par conséquent, en vertu de l'article 5 de la loi du 29 juin 1872, il doit être employé pour assurer l'exécution de cette loi.

Le système de l'administration est fort habile; au moyen de distinctions plus ou moins fondées, mais très ingénieuses, il applique à la perception de l'impôt sur le revenu les règles relatives aux droits d'enregistrement, qui sont favorables à la perception, par exemple pour le droit de communication, et au contraire il écarte ces mêmes règles lorsqu'elles sont favorables aux contribuables, par exemple pour la prescription, ainsi que nous le verrons tout à l'heure.

Ces deux solutions nous paraissent contradictoires, parce que le droit d'investigation, qui en définitive est un moyen de preuve, a un lien intime avec la question de prescription; cette institution n'ayant été imaginée que pour suppléer aux moyens de preuve, qui sont présumés faire défaut après un temps déterminé.

L'administration est donc illogique en usant en matière d'impôt sur le revenu du droit de communication, et en refusant d'appliquer au même impôt la prescription relative aux droits d'enregistrement. De plus, sa prétention ne nous paraît pas fondée; le droit de communication est un droit exorbitant du droit commun, qui doit être appliqué restrictivement : or aucun texte ne permet de l'étendre à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Sans doute l'administration peut user de ce droit pour assurer l'exécution de la taxe sur les lots et primes de remboursement; mais l'article 4 du décret du 15 décembre 1875 est formel, et ce décret est

conforme à la loi du 21 juin 1875, en exécution de laquelle il a été rendu, la taxe sur les lots et primes de remboursement est édictée par l'article 5 de cette loi, et le droit de communication par l'article 7 de la même loi; il est évident que ce droit de communication doit servir de sanction pour toutes les dispositions de la loi du 21 juin 1875.

Pour les lots et primes de remboursement, le droit de l'administration n'est donc pas douteux, il est fondé sur un texte.

Mais quant aux valeurs frappées de l'impôt sur le revenu par la loi du 29 juin 1872, le droit de l'administration n'existe plus : l'article 5 de ladite loi porte bien que le recouvrement de l'impôt sera suivi comme en matière d'enregistrement; mais le droit de communication est plus qu'une question de forme, il confère des droits si considérables et si exorbitants, qu'il ne nous paraît pas possible de l'étendre à l'impôt sur le revenu en l'absence d'un texte formel, et d'autant plus que l'esprit de la loi du 29 juin 1872 répugne absolument à ces investigations des agents de l'enregistrement. Nous l'avons déjà dit, à plusieurs reprises : en 1872, l'impôt sur le revenu n'a été établi que sur la valeur mobilière, parce que dans ce cas il échappait aux reproches d'impôt inquisitorial et arbitraire; le législateur a pris le soin d'indiquer avec précision comment le revenu serait déterminé. Pour les sociétés par actions, et toutes celles pourvues d'un conseil d'administration, le revenu est déterminé par des documents indiqués par la loi : pour les autres sociétés, afin d'éviter toute inquisition, on établit une présomption. Permettre à l'administration d'avoir recours à d'autres moyens de détermination du revenu,

que ceux que le législateur a lui-même fixés, ce serait contraire au texte et à l'esprit de la loi du 29 juin 1872.

C'est pourquoi nous ne pensons pas que l'administration de l'Enregistrement soit fondée à exercer le droit de communication, qui lui appartient en matière d'enregistrement, pour assurer la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Section II. — Procédure, pénalité et prescription.

48. — L'article 5 de la loi du 29 juin 1872 est ainsi conçu : « Chaque contravention aux dispositions qui précèdent et à celles du règlement d'administration publique, qui sera fait pour leur exécution, sera punie conformément à l'article 10 de la loi du 23 juin 1857. Le recouvrement de la taxe sur le revenu et les instances seront introduites et jugées comme en matière d'enregistrement. »

La *procédure* est indiquée dans le titre IX de la loi du 22 frimaire an VII, articles 63 à 66 : les tribunaux civils sont compétents; la procédure est écrite et il n'y a pas d'appel.

On s'est demandé si l'action de l'administration était garantie par le privilège édicté par l'article 1er de la loi du 12 novembre 1808, relativement aux contributions directes; la taxe sur le revenu est, en effet, généralement considérée comme un impôt direct (voy. *supra*, n° 4).

L'administration a d'elle-même repoussé ce privi-

lège (1) : elle s'est fondée sur ce motif que la taxe sur le revenu est assimilée, au point de vue du recouvrement, aux impôts d'enregistrement qui, sauf une exception en matière de mutation par décès, ne jouissent, en général, d'aucun privilège.

Sans rechercher si ce motif est fondé, et laissant de côté la question de savoir si la garantie d'un privilège rentre bien dans la forme du recouvrement, nous approuvons la décision de l'administration, car s'il est vrai que, au point de vue économique, la taxe sur le revenu constitue bien un impôt direct, néanmoins, d'après la classification administrative des impôts, qui seule peut être invoquée en cette matière, cette taxe est rangée parmi les impôts indirects : on ne peut donc, en aucune façon, lui appliquer un privilège, spécialement édicté pour les contributions directes.

Quant aux *contraventions*, l'article 5 de la loi de 1872 renvoie à l'article 10 de la loi du 23 juin 1857 : d'après ce dernier article, la peine est une amende de 100 francs à 5,000 francs, sans préjudice des peines portées par l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII, pour omission ou insuffisance de déclaration; la peine serait, dans ce dernier cas, d'un droit en sus (2).

Ces peines sont prononcées par les tribunaux civils; les infractions à la loi du 29 juin 1872 constituent des contraventions et, par conséquent, l'exception de bonne foi ne saurait être admise; cette solution est rigoureuse en présence des difficultés d'interprétation

(1) Solution du 18 août 1880. (*J. E.*, n° 22429.)
(2) Voy. sur ce point un jugement du tribunal civil de la Seine du 21 décembre 1877. (*J. E.*, n° 20648.)

de la loi du 29 juin 1872, difficultés qui peuvent bien souvent rendre excusable le non-paiement des droits; mais elle est la conséquence des principes qui régissent les peines en matière d'enregistrement (1).

Le paiement de l'impôt se faisant par trimestre, la peine sera encourue autant de fois qu'il y aura de trimestres impayés (2).

49. — Une question assez délicate s'est présentée à propos des amendes édictées en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Supposons une société en avance pour le paiement de la taxe : cela peut arriver fréquemment à cause du paiement provisoire, édicté par le décret du 6 décembre 1872, pour les valeurs à revenu variable; la société paie l'impôt afférent à ses parts d'associés, d'après le résultat du dernier exercice; la liquidation définitive prouve que la société n'a pas fait de bénéfices, que, par conséquent, elle ne devait pas l'impôt; il y a lieu à restitution, mais la société laisse au Trésor les sommes qu'elle a payées indûment, en les affectant à ce qu'elle pourra devoir ultérieurement.

Dans ces conditions la société se trouve plus tard condamnée à payer la taxe de 3 0/0 sur les intérêts de ses obligations et emprunts : doit-on appliquer l'amende? nous supposons, bien entendu, que les échéances trimestrielles de la taxe afférente aux emprunts et obligations sont postérieures à la liquidation définitive de la taxe sur les actions et parts d'intérêt, qui a constitué la société en avance vis-à-vis du Trésor.

(1) Cass. Req., 18 novembre 1878. (D. 79—1—229.)
(2) Castres, 28 mai 1880. (*J. E.*, n° 21965.)

On a dit qu'il devait y avoir compensation entre les sommes dont la société était débitrice et celles dont le Trésor était détenteur : cette compensation équivaudrait à un paiement, et l'on ne saurait dire qu'il y a eu retard dans le paiement de la taxe : par conséquent l'amende ne serait pas encourue. Mais on a fait justement remarquer que la compensation supposait des dettes liquides et exigibles : or, lorsque la société conteste que l'impôt soit dû sur ses emprunts, et que l'administration est obligée de recourir à un jugement, la dette n'est pas liquide : la compensation ne peut donc s'opérer.

Une autre objection plus sérieuse a été faite contre l'application des amendes : elle se fonde sur l'article 1er du décret du 6 décembre 1872 : d'après cet article, si, de la liquidation définitive de l'impôt dû sur les valeurs à revenu variable, il résulte un excédent, « cet excédent est imputé sur l'exercice courant ». Cette disposition prescrivant à l'administration de faire elle-même l'imputation, on ne peut donc dire que dans l'espèce proposée il y ait retard dans le paiement. Mais on a répondu que cette imputation n'était prescrite que relativement à la taxe pouvant être due sur les valeurs à revenu variable, actions et parts d'intérêt : cependant nous ne pensons pas que dans les circonstances que nous avons relevées, les amendes devaient être appliquées : car le décret de 1872 s'exprime d'une façon générale : l'excédent est imputé sur « l'exercice courant », sans qu'il y ait lieu de distinguer l'exercice relatif aux valeurs à revenu variable ou à revenu fixe (1).

(1) Un arrêt de la Cour de cassation du 24 juillet 1883 (D. 84—1—132) est intervenu sur la question, mais il ne l'a pas

50. — Nous abordons maintenant l'importante question de la *prescription* applicable en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : nous aurons à étudier d'abord comment se prescrit l'action de l'administration en paiement de la taxe, et en second lieu, comment se prescrit l'action des sociétés en restitution de la taxe, dans les cas où cette restitution est adressée.

Plusieurs systèmes ont été soutenus sur la question de savoir dans quel délai se prescrivait l'action de l'administration en réclamation de l'impôt; nous le passerons rapidement en revue.

D'après un premier système, il faudrait appliquer à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières la prescription édictée en matière d'impôts directs par l'article 8 de la loi du 23 novembre 1790 et l'article 149 de la loi du 3 frimaire an VII, c'est-à-dire la prescription de trois ans; mais s'il est vrai qu'au point de vue économique l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières soit un impôt direct, il faut cependant reconnaître que dans la classification administrative, il est rangé parmi les impôts indirects : les règles des impôts directs ne sauraient donc lui être appliquées. De plus, les lois du 3 frimaire an VII et du 23 novembre 1790 ne concernent que l'impôt foncier des portes et fenêtres, la contribution personnelle et mobilière, des patentes et les taxes assimilées.

tranchée d'une façon absolue : dans cette affaire, les échéances trimestrielles de la taxe sur les emprunts et obligations étaient antérieures à la liquidation définitive, qui avait constitué la société en avance, et de plus, la somme laissée par la société aux mains de l'administration avait été spécialement affectée au paiement de l'impôt sur le prochain dividende à distribuer sur les actions.

Un second système applique en notre matière la prescription de deux ans édictée en matière d'enregistrement par l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII (1) : il se fonde sur l'article 5 de la loi du 29 juin 1872, qui porte que le recouvrement et les instances sont instruites et jugées comme en matière d'enregistrement; les exceptions opposées aux poursuites de l'administration, et la prescription en est une, doivent donc être régies par les dispositions applicables aux droits d'enregistrement. Ce système invoque également la référence de l'alinéa 1er du même article 5 à l'article 10 de la loi du 23 juin 1857, relatif aux contraventions et pénalités concernant le droit de transmission sur les actions et obligations; or cet article 10 renvoie précisément à l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII; il en résulterait que la prescription des amendes en matière d'impôt sur le revenu serait la même qu'en matière d'enregistrement : on ne saurait dès lors admettre que les contraventions soient prescrites, alors que le fait, qui a motivé la contravention, ne serait pas couvert par la même prescription.

On a répondu à cette argumentation que les références aux lois d'enregistrement, qui se trouvent dans l'article 5 de la loi du 29 juin 1872, n'ont pas pour conséquence d'entraîner l'application à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières de la prescription édictée par l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII.

Il résulte simplement du renvoi à l'article 10 de la loi du 23 juin 1857 et à l'article 39 de la loi du

(1) Voy. Garnier, *Rép. pér.*, n° 5643.

22 frimaire an VII, que les pénalités applicables à l'impôt sur le revenu sont, en cas d'omission ou d'insuffisance de déclaration, les mêmes qu'en matière d'enregistrement. Mais l'article 39 de la loi de frimaire est absolument étranger à la question de prescription, qui est réglée par l'article 61 de la même loi.

Quant à l'argument tiré de ce que le recouvrement de l'impôt sur le revenu et les poursuites et instances sont réglées par la loi organique de l'enregistrement, il ne prouve pas non plus que la même prescription doive s'appliquer. En effet, la prescription touche au fond du droit : c'est une question tout à fait distincte du mode de recouvrement et de la procédure; il suffit, pour le prouver, de se reporter à la loi du 24 mars 1806 rendue à propos des droits d'hypothèque : cette loi a pour objet de rendre applicable aux perceptions des droits d'inscriptions et de transcriptions hypothécaires l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII, concernant la prescription des droits d'enregistrement; et cependant l'article 24 de la loi du 21 ventôse an VII décidait formellement qu'en matière de droits d'hypothèque, les poursuites s'exerceraient suivant les formes établies en matière d'enregistrement; — cette disposition de la loi de ventôse n'a pas paru suffisante pour permettre d'appliquer aux droits d'hypothèques la prescription de l'article 61 de la loi de frimaire, puisque le législateur a cru devoir intervenir par une loi spéciale, du 24 mars 1806.

Il faut d'ailleurs reconnaître que, lors même qu'on appliquerait l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII à l'impôt sur le revenu des valeurs mobi-

lières, la controverse ne serait pas éteinte; la prescription de deux ans n'est édictée par cet article qu'en vue d'hypothèses déterminées : il resterait donc à savoir quelle serait la prescription applicable à l'impôt sur le revenu en dehors des cas déterminés par l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII.

Ces deux premiers systèmes étant repoussés, nous nous trouvons en présence de deux autres, qui, bien que partant du même principe, à savoir que dans le silence des textes il faut appliquer le droit commun, aboutissent cependant à des conclusions différentes : l'une, admettant la prescription de cinq ans de l'article 2277 du Code civil; l'autre, la prescription trentenaire.

En faveur de la prescription quinquennale, on a dit que l'article 2277 était général, et s'appliquait « à tout ce qui est payable par année ou à des termes périodiques plus courts »; or l'impôt sur le revenu se paie trimestriellement (1).

Ce système a été, à plusieurs reprises, condamné par la Cour de cassation (2); l'article 2277, a-t-on dit, est écrit en vue des arrérages et intérêts des rentes ou des sommes prêtées, des loyers ou fermages des maisons et biens ruraux; il suppose toujours que ces annuités se rattachent à un capital préexistant; il n'en est pas ainsi des termes trimestriels de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; ces termes constituent des créances distinctes, qui ne se ratta-

(1) Ce système est soutenu par M. Demasure, p. 308 et suiv., et les rédacteurs *du Journal de l'Enregistrement*, art. 22084.

(2) Cass. Civ., 29 août 1881 (D. 83—1—97); — Cass. Req., 18 avril 1883 (D. 84—1—131); — Cass. Civ., 12 juin 1883 (D. 84—1—132); — Cass. Req., 9 novembre 1886 (*J. E.*, n° 22770).

chent à aucun capital préalablement dû, qui varient dans leur quantum et n'ont, par conséquent, aucune analogie avec les intérêts des créances, les arrérages des rentes, etc...

L'article 2277 n'étant pas applicable d'après la Cour de cassation, il ne reste plus que la prescription trentenaire.

Les objections qui ont été faites contre la prescription quinquennale ne nous paraissent pas décisives : la phrase qui termine l'article 2277 est, en effet, rédigée dans les termes les plus généraux; il a été fait application de cet article à des annuités qui ne se rattachent pas à une dette préexistante; on a décidé que les primes d'assurances se prescrivaient par cinq ans; et, ce qui est topique, la même prescription est admise pour les dividendes des actions de sociétés, et cela, au cas même où l'acte de société ne fixe pas les époques de paiement de ces dividendes (1). L'article 2277 nous paraît donc parfaitement applicable à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Et ce qu'il y a de très rigoureux dans le système de la Cour de cassation, c'est que non seulement elle accorde à l'administration de l'enregistrement un délai de trente ans pour agir en paiement de la taxe, mais elle lui accorde le même délai pour revenir sur les perceptions déjà liquidées et agir en supplément de droits. Ainsi une société a régulièrement payé la taxe du revenu; plus tard, l'administration trouve cette perception insuffisante; elle a le droit, pendant trente ans, de revenir sur cette perception et de

(1) Aubry et Rau, *Droit civil*, t. VIII, p. 436 et note 25.

demander un supplément de droits; vainement on a objecté les dispositions de l'article 1er du décret du 6 décembre 1872. D'après ce décret, la taxe se paie provisoirement d'après les résultats du dernier exercice; chaque année a lieu la liquidation définitive : s'il en résulte qu'un complément soit dû au Trésor, il « est *immédiatement* acquitté. » L'esprit de ces dispositions semble bien d'empêcher toute contestation dans l'avenir, bien qu'elles ne parlent pas de prescription et n'établissent pas positivement une déchéance. Et, en effet, il importe de ne pas revenir sur les perceptions entamées, ou, si ce droit est reconnu à l'administration, il faut qu'elle l'exerce dans un bref délai : c'est précisément en vue de cette hypothèse que l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII a établi une courte prescription de deux ans.

Le système exorbitant de la Cour de cassation exigeait l'intervention du législateur : nous verrons tout à l'heure qu'un projet de loi a été déposé en cette matière.

51. — Nous avons vu que les sociétés pouvaient avoir à exercer contre l'administration de l'enregistrement une *action en restitution*, prévue par l'article 1er décret du 6 décembre 1872 : dans quel délai cette action devra-t-elle être exercée? L'administration, qui se fonde sur le silence du texte pour se prévaloir de la prescription de trente ans, n'admet pas qu'on retourne contre elle-même sa propre augmentation : elle applique aux actions des contribuables en restitution la déchéance quinquennale édictée par l'article 9 de la loi du 29 janvier 1831; il faut reconnaître que cette solution est fondée, en présence des termes ab-

solus de cette disposition : « Sont prescrites au profit de l'État, toutes créances... »

Mais nous ne pouvons admettre, ainsi que cela a été jugé, (1) que cette déchéance soit prononcée par le ministre, sauf recours au conseil d'État; les tribunaux civils nous paraissent parfaitement compétents : les instances relatives à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dit l'article 5 de la loi du 29 juin 1872, sont « introduites et jugées comme en matière d'enregistrement » ; l'action en restitution constitue bien une instance, et le renvoi à la loi organique de l'enregistrement est formel : l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII édicte la compétence des tribunaux civils : la « connaissance et la décision en sont interdites à toutes autres autorités constituées ou administratives ». En présence de textes aussi clairs, il nous paraît impossible d'attribuer à un juge administratif la connaissance des questions relatives à l'application de la déchéance quinquennale.

52. — Les questions que nous venons d'étudier, relativement à la prescription applicable en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, ne présenteront bientôt plus qu'un intérêt rétrospectif : le gouvernement, ainsi que nous l'avons déjà dit, a déposé sur le bureau de la Chambre des députés un projet de loi qui mettra fin à toutes les controverses.

Il était urgent que ce projet fût déposé : l'administration de l'Enregistrement, grâce à de récentes décisions de la Cour de cassation, a, en effet, étendu d'une façon très large le champ d'application de la

(1) Tribunal de Corbeil, 3 mars 1882 (*J. E.*, n° 21832); — dans le même sens, Besson, p. 294.

(2) Voy. en ce sens, Demasure, p. 316.

loi du 29 juin 1872; nous avons vu notamment que désormais tous les emprunts de toutes les sociétés sont passibles de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières; mais l'administration n'a pu encore appliquer cette décision à toutes les sociétés : la prescription de trente ans lui permettait de revenir sur des perceptions déjà faites, devenues insuffisantes en présence de la nouvelle jurisprudence, et de réclamer à une foule de sociétés des suppléments de droits ou même des droits entièrement nouveaux. Il en résultait que l'administration tenait dans sa main le sort d'un nombre considérable de sociétés, à qui la brusque réclamation d'une somme importante d'impôt, augmentée d'amendes multiples, aurait pu causer une ruine peut-être immédiate.

Le projet de loi, qui sera certainement voté, empêchera les réclamations tardives, les révisions anciennes, remontant à des dates trop éloignées.

Le projet, qui comprend trois articles, adopte le même délai de cinq ans pour la prescription de l'action du Trésor en paiement des droits et des contribuables en restitution : l'administration et les particuliers se trouvent désormais placés sur un pied d'égalité; ce délai de cinq ans a l'avantage, porte l'exposé du motif, « de faire coïncider la prescription de l'action de l'administration contre les sociétés en liquidation, avec la prescription des actions que le gérant ou les tiers peuvent avoir à exercer contre les associés (art. 64 du Code de commerce). De cette manière, le Trésor, en produisant ses réclamations après la dissolution d'une société, n'encourrait plus le reproche de faire peser exclusivement sur les gérants l'impôt dû par les associés, puisque son action s'exer-

cerait avant l'expiration du délai pendant lequel le recours contre ces derniers est encore possible. »

Le point de départ de la prescription est, pour l'action du Trésor, la date de l'exigibilité des droits et amendes : toutefois, porte l'article 2 du projet, « dans les sociétés dont l'existence n'a pas été portée à la connaissance des tiers par les publications légales, ainsi que dans toutes sociétés et établissements non soumis par les lois existantes aux investigations des agents de l'enregistrement, la prescription ne court contre l'administration que du jour où elle a pu constater l'exigibilité de l'impôt, sans recherches ultérieures, au vu d'un acte soumis à l'enregistrement ou au moyen de documents régulièrement déposés au bureau compétent pour la perception de l'impôt. »

Quant aux sociétés et établissements publics, soumis aux investigations des agents de l'administration, on a voulu empêcher une fraude qui a été prévue dans l'exposé des motifs; on a craint que ces sociétés, en raison de l'importance des droits dus au Trésor, n'aient intérêt à refuser la communication de leurs pièces de comptabilité, sauf à encourir l'amende et à tenir cachés, jusqu'à l'accomplissement de la prescription, les faits donnant lieu au paiement de l'impôt; pour prévenir cette manœuvre, l'article 2 édicte la disposition suivante :

« En outre, dans les sociétés et établissements soumis aux investigations de l'administration de l'Enregistrement, la prescription est suspendue par un procès-verbal dressé pour contester le refus des communications, à moins que l'administration ne succombe définitivement dans la poursuite exercée en vertu de ce procès-verbal. Elle ne recommence à

courir, en pareil cas, que du jour où il est constaté au moyen d'une mention inscrite par un agent de contrôle sur un des principaux livres de la société ou de l'établissement que l'administration a repris le libre exercice de son droit de vérification. »

D'après l'article 3 du projet de loi, le point de départ de la prescription de cinq ans, relativement à l'action de sociétés en restitution des droits indûment perçus est la date de l'indue perception.

CHAPITRE V

RÈGLES SPÉCIALES AUX VALEURS ÉTRANGÈRES

53. — Les valeurs étrangères sont soumises à une *taxe équivalente* à celle des valeurs françaises : ce principe, que l'on qualifie de *principe de l'équivalence*, résulte de l'article 4 de la loi du 29 juin 1872 ainsi conçu :

« Les actions, obligations, titres d'emprunt, quelle que soit d'ailleurs leur dénomination, des sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes, provinces étrangères, ainsi que tout autre établissement public étranger, sont soumis à une taxe équivalente à celle qui est établie par la présente loi sur le revenu des valeurs françaises. »

La plupart des dispositions de la loi du 29 juin 1872 et du décret du 6 décembre 1872 régissent également les sociétés étrangères : il y a cependant certaines règles spéciales, que nous examinerons dans ce chapitre : nous verrons d'abord à quelles conditions les valeurs étrangères sont assujetties à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; nous examinerons ensuite les particularités relatives à la détermination

du revenu, et nous nous occuperons dans une troisième section des règles de perception.

Toutes ces questions sont réglées par l'article 4 de la loi du 29 juin 1872, et l'article 3 du décret du 6 décembre 1872, et l'article 5 du décret du 15 décembre 1875, relatif à la taxe sur les lots et primes de remboursement.

Section Ire — Des valeurs étrangères assujetties à l'impôt sur le revenu.

54. — Deux conditions sont nécessaires pour que les valeurs étrangères soient soumises à l'impôt sur le revenu :

1° Il faut que ces valeurs émanent des sociétés, villes, provinces ou établissements publics étrangers; les titres d'Etats étrangers ne sont pas atteints; s'il en eût été autrement, on aurait pu craindre que, par une juste réciprocité, les rentes françaises ne fussent frappées d'impôts étrangers.

Le caractère d'extranéité des provinces, villes ou établissements publics se reconnaîtra facilement; quant aux sociétés, la question est plus délicate : d'après MM. Lyon-Caen et Renault (1), une société est étrangère lorsqu'elle a son principal établissement à l'étranger; cette définition est à peu près identique à celle de l'article 129 de la loi belge du 18 mai 1873 sur les sociétés; la Cour de cassation ne paraît pas admettre cette manière de voir; elle s'attache à un ensemble de circonstances; la question devient alors

(1) Droit commercial, n. 546.

une affaire d'appréciation : ainsi elle a décidé, par un arrêt du 20 juin 1870 (1), qu'une société établie pour la construction et l'exploitation d'un établissement à l'étranger, était cependant française, parce qu'elle avait été créée en France, qu'elle y avait son siège social, qu'elle s'était soumise, pour les conditions de son existence et de la liquidation éventuelle, aux règles de la loi française. La définition de MM. Lyon-Caen et Renault nous paraît seule juridique, elle a de plus un caractère de précision qui doit la faire adopter.

2° Il faut, en second lieu, que les titres étrangers circulent en France, et il suffit même, si ces titres émanent de sociétés étrangères, que ces sociétés possèdent des biens en France.

Cette seconde condition résulte de l'article 4 de la loi de 1872 et de l'article 3 du décret réglementaire.

Nous examinerons d'abord cette condition, en ce qui concerne les titres étrangers circulant en France, et appartenant à des sociétés ou établissements publics étrangers; nous verrons ensuite ce qu'il faut penser de la régularité de cette disposition du décret, qui considère comme suffisante, pour qu'une société étrangère soit soumise à l'impôt sur le revenu, la possession de biens situés en France.

55. — Les sociétés ou établissements publics étrangers sont soumis à l'impôt, lorsque leurs titres circulent en France : cette condition résulte de l'article 4 de la loi du 29 juin 1872 :

« Les titres étrangers ne pourront être cotés, négo-

(1) D. 70—1—416.

ciés, exposés en vente, ou émis en France qu'en se soumettant à l'acquittement de cette taxe, ainsi que des droits de timbre et de transmission. »

Il suffit donc pour que ces valeurs étrangères soient passibles de l'impôt, qu'elles soient cotées, négociées, exposées en vente ou émis en France; l'article 3 du décret du 6 décembre 1872 dit, plus brièvement, qu'il suffit que les titres étrangers « soient *cotés* ou *circulent* en France ».

La seule question que nous ayons à examiner, est celle de savoir si les titres étrangers non admis à la cote officielle de la Bourse sont néanmoins assujettis à l'impôt.

On fait contre la perception l'objection suivante : la loi de 1872 et le décret réglementaire n'édictent aucune sanction pour le cas où une société, dont les titres ne sont pas cotés officiellement à la Bourse, ne se soumettrait pas à l'impôt : pour ces titres la loi est donc lettre morte; il est donc vraisemblable que le législateur n'a pas voulu les frapper : car si telle avait été son intention, il aurait fait en sorte que la loi pût être appliquée (1).

Mais on répond fort justement que le défaut de sanction ne prouve pas que les titres non admis à la cote officielle de la Bourse échappent à l'impôt sur le revenu : le contraire résulte formellement des termes généraux de la loi de 1872, qui frappe les titres étrangers, pourvu qu'ils soient « négociés ou exposés en vente », et du décret réglementaire qui se contente, comme condition d'exigibilité, de la *circulation* en France; ces textes ne distinguent aucunement si les

(1) Voy. Garnier, *Rép. pér.*, n° 6519.

titres sont ou non inscrits à la cote officielle de la Bourse (1).

56. — D'après l'article 3 du décret du 6 décembre 1872, il suffit, pour que les titres émanant d'une société étrangère soient soumis à l'impôt sur le revenu, que cette société possède des biens en France; cela serait même suffisant, suivant les termes du décret, pour qu'un établissement public étranger soit assujetti à l'impôt : les termes de l'article 3, alinéa 1er, sont en effet très généraux : « Les sociétés, compagnies, entreprises, villes, provinces étrangères, ainsi que tous autres établissements publics étrangers... qui ont pour objet des biens soit mobiliers, soit immobiliers situés en France. »

Malgré la généralité du texte, on admet qu'il serait exorbitant d'assujettir les établissements publics étrangers à l'impôt sur le revenu, par la raison unique qu'ils possèdent des biens en France; d'ailleurs, l'alinéa 3 du même article du décret semble bien considérer comme applicable seulement aux *sociétés* étrangères, la possession de biens en France, comme condition d'exigibilité de l'impôt : « Les *sociétés*, *compagnies et entreprises* étrangères, dont les titres ne sont pas cotés, mais qui ont pour objet des biens meubles ou immeubles situés en France... »

Il faut donc admettre que le décret ne vise que les sociétés étrangères qui possèdent des biens en France (2); les établissements publics étrangers n'encourent l'application de la loi du 29 juin 1872,

(1) Voy. en ce sens une décision du ministre des Finances du 18 juillet 1879 (D. 80—3—84); — Tribunal de la Seine, 3 juin 1885 (*J. E.*, n° 22635); — Besson, p. 324.

(2) En ce sens, Besson, p. 336.

que s'ils ont des titres émis ou circulant en France.

Et maintenant cette disposition du décret, ainsi restreinte aux *sociétés* étrangères, est-elle conforme à la loi?

Il faut avouer que lorsqu'on se contente de comparer superficiellement le texte de l'article 4 de la loi du 29 juin 1872 et de l'article 3 du décret réglementaire, le décret paraît avoir *ajouté* à la loi : on ne voit en effet dans la loi aucune trace de l'obligation de payer l'impôt, imposé par le décret aux sociétés étrangères qui possèdent des biens en France : la loi ne parle uniquement que des sociétés dont les titres sont émis ou circulent sur le territoire français : aussi M. Garnier (1) a-t-il pu conclure de cette comparaison, non sans apparence de raison que cette disposition du décret dépassait la portée de la loi, et qu'elle était par conséquent sans valeur.

Cependant la majorité des auteurs et la jurisprudence (2) sont aujourd'hui d'accord pour considérer comme valable la disposition du décret du 6 décembre 1872, qui frappe de l'impôt sur le revenu les sociétés étrangères possédant des biens en France.

Cette disposition du décret réglementaire est en effet la conséquence logique du *principe de l'équivalence* posée par l'alinéa 1er de l'article 4 de la loi de 1872.

Or la loi de 1872 atteint dans son article 1er les revenus et produits de toutes sortes des sociétés françaises, quelle que soit la forme sous laquelle ils aient

(1) *Rép. pér.*, n° 5854.

(2) Besson, n° 312; — Demasure, n° 246; — Cass. Civ., 29 août 1881 (D. 83—1—97 et la note de M. Pont); — Cass. Req., 2 août 1886 (*J. E.*, n° 22726); — Cass. civ., 4 mai 1887.

été réalisés : nous avons vu dans le chapitre II de cette étude, section première, l'interprétation extensive donnée à ce principe par la jurisprudence : si tous les produits quelconques des sociétés françaises sont atteints, il doit en être de même des sociétés étrangères, puisqu'elles sont assujetties à une taxe équivalente.

D'ailleurs les sociétés étrangères qui possèdent des biens en France réalisent, au moyen de ces biens, des bénéfices, sous la protection de la loi française : et ces bénéfices et produits profitent aux actionnaires et aux associés : il est donc juste qu'en raison de la protection accordée par la loi française, les sociétés étrangères, possédant des biens en France, paient l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et cette solution est absolument conforme au principe de la territorialité de l'impôt.

Section IIe. — Base de la taxe et détermination du revenu.

57. — La détermination du revenu des valeurs étrangères présente quelques particularités; la loi du 29 juin 1872 se borne à poser le principe, et renvoie pour l'application au règlement d'administration publique; l'article 4 de la loi de 1872 s'exprime ainsi en ce qui concerne la question que nous examinons actuellement : « Un règlement d'administration publique fixera le mode d'établissement et de perception de ces droits, dont *l'assiette pourra reposer sur une quotité déterminée du capital social.* »

Il est évident, en effet, que les sociétés étrangères n'ont, dans la plupart des cas, qu'une partie de leur exploitation sur le territoire français : il est donc strictement juste que l'impôt sur le revenu ne frappe que cette partie; — mais comment sera déterminée la quotité du capital social qui sera frappée de l'impôt? L'article 3 du décret du 6 décembre 1872 va nous l'apprendre :

« La taxe sur le revenu, porte cet article, pour les titres cotés à la Bourse ou émis en France, est assise sur la même base que les droits de timbre et de transmission; elle est déterminée en la forme prévue au règlement d'administration publique du 24 mai 1872. Les sociétés, compagnies et entreprises étrangères, dont les titres ne sont pas cotés, mais qui ont pour objet des biens meubles ou immeubles situés en France, doivent la taxe sur le revenu à raison des valeurs françaises qui en dépendent et acquittent cette taxe d'après une quotité de capital social fixée par le ministre des finances, sur l'avis préalable de la commission instituée par le règlement ci-dessus indiqué. »

Il résulte de ce texte que, pour arriver à la détermination du revenu des valeurs étrangères, il faut distinguer les deux classes de sociétés et d'établissements, que nous avons déclarés passibles de l'impôt dans la section précédente; nous examinerons successivement la détermination du revenu dans les sociétés et établissements dont les titres sont émis et circulent en France, et ensuite dans les sociétés qui possèdent des biens situés sur le territoire français.

58. — Quant aux *sociétés de la première classe*, il n'y a pas de difficultés : le décret se borne à renvoyer au règlement du 24 mai 1872, relatif à l'application

des droits de timbre et de transmission aux valeurs étrangères. Le nombre de titres, qui doit servir de base à la perception de l'impôt sur les actions et obligations des sociétés étrangères, est fixé par le ministre des finances sur l'avis d'une commission composée de la manière suivante : le président de la section des finances au Conseil d'État, président; — le directeur général de l'enregistrement, des domaines et du timbre; — le directeur du mouvement général des fonds; — un régent de la Banque de France; — le syndic des agents de change de Paris. La Commission désigne son secrétaire, qui a voix consultative (art 1[er]). L'article 2 fixe un nombre minimum des titres soumis à l'impôt : ce minimum est d'un dixième pour les actions, et deux dixièmes du capital pour les obligations.

D'après l'article 3, le nombre des titres ainsi fixé peut être révisé tous les trois ans; s'il n'y a pas lieu à révision, la fixation précédente sert de base pour une nouvelle période de trois ans; s'il y a lieu à révision, elle est effectuée dans le trimestre qui précède l'échéance de la troisième année et sert de base pour une nouvelle période de trois ans.

Quant au revenu afférent au nombre de titres ainsi fixé, il est déterminé de la même façon que pour les valeurs françaises, conformément aux règles édictées par l'article 2 de la loi du 29 juin 1872, que nous avons étudiées dans le chapitre III.

59. — Examinons maintenant comment est déterminé le revenu pour les *sociétés de la seconde classe*, c'est-à-dire celles qui n'ont pas de titres émis ou circulant en France, mais qui possèdent des biens situés sur le territoire français.

Pour ces sociétés, la fraction du capital social soumise à l'impôt est également déterminée par le ministre des finances, après avis préalable de la commission des valeurs mobilières.

Le décret indique comment est fixée la quotité du capital social passible de l'impôt, mais il est muet sur la détermination du revenu; il est rationnel d'appliquer aux sociétés étrangères de la seconde classe un procédé analogue à celui que nous indiquions pour les sociétés de la première classe; le chiffre réel du revenu imposable sera donc déterminé d'après les règles édictées par la loi pour les sociétés françaises, car les sociétés étrangères sont soumises à une taxe équivalente : la seule différence est que les sociétés françaises sont passibles de l'impôt sur la totalité de leurs produits et bénéfices, tandis que les autres ne sont frappées que sur la quotité de leurs revenus, correspondant à la quotité du capital social qui se trouve exister ou circuler en France.

On a cependant soutenu que dans les sociétés étrangères, qui ne sont soumises à l'impôt que parce qu'elles possèdent des biens meubles ou immeubles en France, le revenu devait alors être calculé dans tous les cas, à raison de la présomption de 5 0/0, édictée par l'article 2 de la loi du 29 juin 1872, à défaut de délibérations de conseils d'administration ou d'assemblée générale d'actionnaires; on s'est appuyé sur les termes de l'article 4 de la loi de 1872 : « l'assiette de la taxe pourra reposer sur *une quotité déterminée du capital social* »; sur les termes de l'article 3 du décret : « les sociétés... acquittent *la taxe d'après une quotité du capital social* ». Ce n'est donc pas sur une quotité correspondante du revenu réel

que la taxe est établie! Ces termes prouvent que le législateur a voulu percevoir l'impôt d'après le revenu, présumé à 5 0/0, d'une fraction déterminée du capital social. — On ajoute que ce mode de perception est seul conforme à l'intention du législateur, qui a été d'éviter les recherches inquisitoriales : or il eût été impossible, sans ces recherches, d'arriver à la détermination exacte du revenu imposable, c'est-à-dire du *revenu réalisé en France :* c'est pourquoi le législateur a préféré avoir recours à une présomption.

L'administration a répondu fort justement que les termes de la loi et du décret ne prouvent nullement que le législateur ait voulu déroger pour les sociétés étrangères aux règles de détermination du revenu des valeurs françaises : les passages de la loi et du décret, que l'on invoque, signifient tout simplement que dans les sociétés étrangères il n'y a qu'une fraction du capital social qui soit soumise à l'impôt. — De plus, c'est une erreur de prétendre que la taxe est établie, pour les sociétés étrangères, sur le revenu réalisé en France, et que le législateur a eu recours à une présomption, vu qu'il était impossible de le déterminer exactement; la taxe est établie non pas sur le revenu réalisé en France, mais, les termes de la loi sont suffisamment explicites, sur une fraction du revenu correspondant à la fraction du capital social existant ou circulant en France.

Ce système a été consacré par un arrêt de la Cour de cassation du 22 avril 1879 (1).

Il faudra donc appliquer aux sociétés étrangères, pour la détermination du revenu, les règles posées

(1) D. 83—1—98; — Voy. également Besson, p. 342.

par l'article 2 de la loi du 29 juin 1872; qu'on n'objecte pas que les sociétés étrangères ayant leur siège à l'étranger, il sera difficile de se procurer les documents prévus par le texte de cet article : l'objection ne porte pas, car tous ces documents sont destinés à être livrés à la publicité; et pour les sociétés, qui ne prendraient pas de délibérations, on recourrait, comme pour les valeurs françaises, à la présomption de revenu.

60. — Notons, en terminant, que les sociétés et établissements publics étrangers doivent également la taxe de 3 0/0 sur les lots et primes de remboursement : l'article 5 du décret du 15 décembre 1875 se borne à appliquer aux valeurs étrangères les mêmes règles que nous avons déjà examinées à propos des valeurs françaises. (Voy. *supra*, n° 36 et s.)

Section III. — Du recouvrement.

61. — Les dispositions relatives au recouvrement des valeurs françaises, étudiées dans le chapitre IV, sont, en principe, applicables aux valeurs étrangères.

Les lieux et époques de paiement, déterminés pour les valeurs françaises par les articles 1 et 2 du décret du 6 décembre 1872, sont les mêmes pour les valeurs étrangères, en vertu de la disposition formelle de l'article 3 du même décret.

La procédure et les pénalités sont identiques, en vertu de l'article 5 de la loi du 29 juin 1872 : il en est de même, bien évidemment, de la prescription.

La seule disposition qui soit spéciale au recouvrement de l'impôt sur le revenu des valeurs étrangères, c'est l'obligation, imposée aux sociétés et établissements, dont elles dépendent, par l'article 3 du décret de 1872, de faire agréer, par le ministre des finances, « *un représentant français personnellement responsable des droits et amendes.* »

Cette obligation incombe aux deux classes de sociétés étrangères assujetties à l'impôt sur le revenu : 1° à celles qui paient la taxe à raison de l'émission ou de la circulation des titres en France ; l'article 4 du décret prévoit même d'une façon spéciale l'hypothèse d'émission ou souscription de titres étrangers ; — 2° à celles qui paient l'impôt à raison de la possession de biens meubles ou immeubles en France.

L'obligation du représentant responsable dure tout le temps que la société se trouve débitrice envers le Trésor de droits et amendes, si aucun terme n'a été stipulé qui en limite la durée (1). En pratique, l'engagement souscrit par le représentant porte qu'il peut se délier de son obligation à l'expiration de chaque période de trois ans, en prévenant l'administration six mois à l'avance (2).

La disposition de l'article 3 du décret qui oblige les sociétés à faire agréer par le ministre des finances un représentant responsable des droits et amendes, qu'elles pourront encourir, donne lieu à quelques difficultés d'interprétation ; il faut, en effet, reconnaître qu'il y a eu une erreur de rédaction ; l'article 3 décide que les sociétés nouvelles devront faire agréer

(1) Décis. du min. des Fin. du 18 juillet 1879 (*J. E.*, n° 21684)
(2) Besson, n° 337.

un représentant responsable « avant toute opération en France » ; quant aux sociétés « qui existent actuellement », porte notre texte, elles doivent remplir cette obligation, « *avant le* 1er *décembre* 1871 ». Il y avait là une impossibilité matérielle, le décret portant la date du 6 décembre et n'ayant été promulgué que le 11 du même mois.

On a soutenu que cette disposition, étant inexécutable, devait être considérée comme non avenue (1). La Cour de cassation n'a pas admis ce système : elle a décidé que les sociétés et compagnies étrangères devant payer la taxe, aux termes de l'article 6 du décret, dans les vingt jours de la promulgation, devaient également, avant l'expiration du même délai, se mettre en mesure d'effectuer régulièrement ce paiement et par conséquent faire agréer un représentant responsable (2).

62. — On s'est demandé si une société étrangère devait payer ou offrir de payer l'impôt, lorsque la quotité de son capital social, d'après laquelle l'impôt est établi, n'a pas été fixée par le ministre des finances, et si, à défaut par une société étrangère d'avoir fait ses offres de paiement aux époque fixées par la loi, elle devait être condamnée à une amende.

On a prétendu que, tant que la quotité du capital social n'avait pas été déterminée par le ministre des finances, la société se trouvait dans l'impossibilité de payer la taxe, puisqu'elle ignorait le montant de sa dette; que c'était à l'administration à faire déterminer par le ministre des finances la quotité du

(1) Demasure, n° 249.
(2) Cass. civ., 22 avril 1879 (D. 83—1—98); — Cass. civ., 29 août 1881. (D. 83—1—97.)

capital devant encourir l'impôt, et que ce n'était qu'après l'accomplissement par l'administration de cette formalité indispensable, que la société serait tenue d'effectuer ses paiements aux termes fixés par la loi, c'est-à-dire dans les vingt premiers jours de chaque trimestre, et encourrait l'amende en cas d'inexécution de cette obligation.

La Cour de cassation n'a pas admis cette prétention (1), et avec raison : il ne résulte pas en effet de ce que la quotité de son capital social n'a pas été fixée par le ministre des finances, qu'une société étrangère soit dispensée du paiement de la taxe sur le revenu : du moment qu'une société étrangère se trouve dans les conditions d'exigibilité de l'impôt, c'est-à-dire lorsque ses titres sont émis ou négociés en France, ou lorsqu'elle possède en France des biens meubles ou immeubles, elle doit obéir aux prescriptions des articles 1 et 2 du décret du 6 décembre 1872, qui l'obligent à payer l'impôt sur le revenu dans les vingt premiers jours de chaque trimestre; elle n'a pas à attendre la notification de la décision du ministre des finances déterminant la quotité du capital social, d'après laquelle la taxe sera calculée, car l'administration n'a pas à lui faire cette notification : nous avons déjà dit, à propos des sociétés françaises, et la règle est la même pour les sociétés étrangères, que la taxe sur le revenu était portable, c'est-à-dire payable sans avertissement préalable.

Par conséquent la société étrangère, qui, se trouvant débitrice de l'impôt, n'aurait pas offert de le

(1) Cass. civ., 22 avril 1879 (D. 83—1—98); — Cass. civ., 29 août 1881. (D. 83—1—97.)

payer aux époques fixées par le décret, encourrait une condamnation à l'amende pour chaque trimestre de retard, bien que la quotité de son capital social n'ait pas encore été déterminée par le ministre des finances (1).

(1) Cette opinion est généralement admise par la doctrine : Voy. en ce sens Demasure, n° 250; — Besson, n° 340.

CHAPITRE VI

DES CONGRÉGATIONS RELIGIEUSES

63. — Sous l'empire de la loi du 29 juin 1872, quelle était la situation des congrégations religieuses?

Les congrégations autorisées, qui sont des établissements d'utilité publique, et les congrégations non autorisées, qui étaient constituées sous la forme de sociétés civiles ou commerciales, payaient la taxe du revenu sur les intérêts de leurs emprunts et obligations en vertu de l'article 1er, alinéa 2 de la loi du 29 juin 1872 : relativement à ces emprunts, la situation des congrégations religieuses est restée la même, et n'a été en rien modifiée par les lois postérieures.

Quant à la taxe due sur le revenu des actions et parts d'intérêt, les associations religieuses ne la payaient qu'aux deux conditions suivantes : 1° il fallait qu'elles réunissent le caractère du contrat de société; 2° il fallait qu'elles *distribuassent* des bénéfices à leurs membres. Il en résultait que les congrégations religieuses échappaient à l'impôt sur le revenu, parce que, si elles constituaient souvent de véritables sociétés, elles ne distribuaient pas de bénéfices.

On avait objecté en vain que les religieux associés profitaient d'une partie des bénéfices sociaux, puis-

qu'ils étaient logés, nourris et entretenus par la communauté; mais un jugement du tribunal civil de la Seine, rendu à propos des religieuses Zélatrices de la Sainte-Eucharistie, répondit avec raison qu'on ne pouvait voir dans ce mode de consommation d'une très faible partie des bénéfices sociaux, une distribution de bénéfices rendant l'impôt exigible (1).

Les associations et congrégations religieuses échappaient donc légalement à la taxe du revenu sur les bénéfices qu'elles réalisaient : la loi du 29 juin 1872 était impuissante à les y soumettre.

64. — Pour faire cesser cet état de choses, une disposition visant les congrégations religieuses fut insérée dans la loi de finances du 28 décembre 1880, sous l'initiative de M. Henri Brisson, alors président de la commission du budget à la Chambre des députés. Pour respecter le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt, le Sénat modifia la première rédaction du projet de loi, qui visait en termes exprès les congrégations religieuses : aussi l'article 3 de la loi du 28 décembre 1880 ne parle-t-il que de « sociétés dans lesquelles les produits ne doivent pas être distribués ».

D'après cette loi, le revenu était déterminé par les délibérations, comptes rendus et autres documents indiqués par les alinéas 1 et 3 de l'article 2 de la loi du 29 juin 1872, et par la déclaration des représentants des sociétés ou associations, appuyée de toutes les justifications nécessaires. Les sociétés visées par la loi de 1880 étaient donc admises à prouver la *non-réalisation* de bénéfices : la différence entre la

(1) Seine, 6 juillet 1877 (*J. E.*, n° 20459).

loi de 1872 et celle de 1880 résidait, en effet, en ceci, que les sociétés régies par la loi de 1872 ne devaient l'impôt que sur leurs *bénéfices distribués*, tandis que les sociétés visées par la loi de 1880 devaient l'impôt sur les *bénéfices réalisés*, alors même qu'ils n'auraient pas été distribués.

La loi du 28 décembre 1880 ne produisit pas les résultats qu'on en attendait : les congrégations religieuses, que l'on voulait atteindre, échappèrent facilement à l'impôt : elles insérèrent dans leurs statuts une clause de distribution de bénéfices; dès lors, elles n'étaient plus régies par la loi de 1880 et se plaçaient ainsi sous l'empire de la loi de 1872; il leur suffisait, par conséquent, de prouver qu'elles n'avaient pas *distribué* de bénéfices pour ne pas payer la taxe sur le revenu.

C'est dans ces conditions que fut voté l'article 9 de la loi de finances du 29 décembre 1884 : cet article vise expressément les « congrégations, communautés et associations religieuses, autorisées ou non autorisées », et toutes les sociétés désignées par la loi de 1880. Le revenu n'est plus déterminé par des délibérations, comptes rendus, etc...., mais d'après une présomption de 5 pour 100 de capital, à moins qu'un revenu supérieur ne soit constaté.

Ce sont les dispositions de la loi du 29 décembre 1884, combinées avec celles non abrogées de la loi de 1880, que nous allons maintenant étudier : nous verrons dans une section première quelles sont les communautés religieuses et autres sociétés régies par les lois de 1884 et de 1880, et dans une section deuxième nous étudierons les règles spéciales à la détermination du revenu, et au recouvrement.

Section Ire : Congrégations religieuses et autres associations régies par les lois du 28 décembre 1880 et 29 décembre 1884.

65. — L'article 9 de la loi du 29 décembre 1884 vise :

1° Les congrégations, communautés et associations *religieuses;*

2° Les sociétés ou associations désignées par la loi du 28 décembre 1880.

Examinons successivement ces deux catégories.

Les congrégations religieuses ne payaient la taxe du revenu, d'après la loi de 1880, qu'à deux conditions : 1° il fallait qu'elles constituassent des *sociétés*, cette première condition avait été reconnue par l'administration elle-même (1); 2° il fallait que, par leur nature ou en vertu d'une clause de leurs statuts, leurs bénéfices ne fussent pas susceptibles d'être distribués en tout ou en partie entre leurs membres; cette seconde condition résultait du texte de l'article 3 de la loi du 28 décembre 1880.

Ces deux conditions ne sont plus exigées : désormais toute congrégation ou communauté religieuse, autorisée ou non autorisée, constituant une véritable société ou ne formant qu'une simple association, tombe sur l'application de l'article 7 de la loi du 29 décembre 1884.

(1) Solution du 24 février 1882 (*J. E.*, n° 21818); — Sol. des 6 et 14 juin 1882 (*J. E.*, n° 21951).

Que faut-il entendre par *congrégation*, *communauté* ou *association religieuse?* Quant aux congrégations autorisées, pas de difficulté.

Quant à celles qui ne sont pas reconnues, elles pourront être distinguées des autres associations par le caractère suivant, indiqué par Dalloz (J. G., v°, *Culte*, n° 401), dans ces termes : « Ce qui caractérise la vie religieuse ou monastique, ce sont les trois vœux solennels que doivent faire ceux qui s'y destinent ; ces trois vœux sont ceux d'obéissance, de pauvreté et de continence ou de chasteté. Ils sont communs à toutes les congrégations religieuses qui n'ont été formées dans le principe que pour permettre à leurs membres de mener une vie plus parfaite et plus chrétienne. »

Ce qui constitue le caractère d'une association religieuse, au sens de la loi de 1884, ce n'est donc pas le but que l'association peut avoir, c'est la *vie religieuse* ou *monacale*, que suivent les membres qui la composent.

Les communautés religieuses qui sont constituées dans un but de *bienfaisance*, comme les Petites Sœurs des pauvres, paient également l'impôt sur le revenu : les termes de la loi embrassent en effet toutes les congrégations religieuses, sans distinction du but qu'elles poursuivent; lors de la discussion de l'art. 9 de la loi de 1884 au Sénat, M. Clément avait déposé un amendement, qui exemptait « les établissements consacrés aux malades, aux infirmes, aux enfants et aux vieillards indigents »; cet amendement a été repoussé par le Sénat, parce que l'on a craint qu'il ne donnât naissance à des fraudes.

Ainsi, toutes les congrégations et communautés

religieuses sont, sans distinction aucune, soumises à l'impôt du revenu.

66. — En second lieu, l'article 9 de la loi de 1884 frappe « toutes les sociétés et associations désignées dans l'article 3 de la loi du 28 décembre 1880, dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits en tout ou en partie entre leurs membres. »

Cette disposition de la loi de 1884 n'est qu'un renvoi à l'article 3 de la loi de 1880 : il en résulte que les deux conditions, que nous avons déjà indiquées, sont nécessaires pour rendre la loi de 1884 applicable; il faut : 1° que l'on se trouve en présence d'une véritable *société;* 2° que cette société, par sa nature ou en vertu d'une clause de ses statuts, ne distribue pas des bénéfices en tout ou en partie entre ses membres.

Notons que d'après les termes mêmes de la loi de 1880, les sociétés de *fait* sont également atteintes par l'impôt sur le revenu; cette disposition n'a plus aujourd'hui de portée pratique; elle avait été insérée dans la loi de 1880, pour « sauvegarder le principe d'après lequel les congrégations non autorisées ne peuvent pas avoir de biens (1) »; la loi de 1884, frappant les congrégations religieuses même non autorisées, la disposition de la loi de 1880, visant les sociétés de fait, se trouve aujourd'hui sans application.

M. Bérenger demanda, lors de la discussion au Sénat de la loi du 29 décembre 1884, la suppression de la disposition de l'article 9, renvoyant à la loi de 1880; il craignait que les sociétés de secours mutuels, les sociétés savantes, les associations coopératives et

(1) Demasure, n° 256.

syndicales, et autres associations de même nature, ne fussent atteintes par l'impôt, et il proposait en conséquence de les exempter : ces sociétés, disait l'honorable sénateur, sont comprises dans la formule de la loi de 1880; sous l'empire de cette dernière loi, cela n'avait pas grand inconvénient, car elles pouvaient faire la preuve de la non-réalisation de bénéfices; mais sous la loi de 1884, il y a un grand danger à atteindre ces associations, parce qu'elles ne seront plus admises à prouver la non-réalisation d'un bénéfice, et qu'elles devront payer l'impôt à raison de 5 0/0 de leur capital social.

Cet amendement de M. Bérenger fut rejeté à la suite d'observations présentées par M. le sous-secrétaire d'Etat aux finances; il fit remarquer que les associations, auxquelles M. Bérenger faisait allusion, n'étaient pas exclusives de toute répartition de bénéfices, et que par conséquent elles n'étaient pas frappées par la loi du 28 décembre 1880 : elles étaient donc régies par la loi du 29 juin 1872, qui n'atteint que la distribution du bénéfice.

En résumé pour qu'une association, autre qu'une communauté religieuse, tombe sous l'application de la loi de 1884, il faut : 1° qu'elle constitue une *société;* 2° qu'il y ait interdiction, résultant de la nature même ou d'une clause des statuts, de distribuer des bénéfices.

Section IIme — Détermination du revenu et recouvrement de l'impôt.

67. — « Le revenu est déterminé, porte l'article 9 de la loi du 29 décembre 1884, à raison de 5 0/0 de la valeur brute des biens meubles et immeubles possédés ou occupés par les sociétés, à moins qu'un revenu supérieur ne soit constaté. »

Il résulte de ce texte qu'en principe le revenu est déterminé d'après un forfait de 5 0/0, calculé sur la valeur des biens appartenant aux congrégations religieuses et autres associations régies par la loi du 29 décembre 1884.

Il est à noter que le forfait de 5 0/0 est calculé sur la *valeur brute;* il n'y a par conséquent aucune déduction à faire. De plus, on tient compte non seulement de biens dont une congrégation est propriétaire, mais encore des biens *occupés* par elle. Dans la discussion de la loi au Sénat, M. le commissaire du gouvernement justifia cette disposition, par le motif que les biens occupés par les congrégations leur servaient « à obtenir des produits, à développer leur influence, de même qu'un établissement commercial sert à l'industrie du négociant ».

Cette expression était d'ailleurs nécessaire pour atteindre les biens appartenant aux congrégations non autorisées, qui n'en peuvent être légalement propriétaires.

Si le revenu est supérieur au forfait, porte le même

article 9 de la loi du 29 décembre 1884, les congrégations paieront l'impôt d'après le *revenu réel.*

Dans ce cas les principes de la loi du 29 juin 1872 deviennent applicables : c'est le *bénéfice net*, réalisé par la congrégation qui doit servir de base à l'impôt, sans qu'il y ait lieu de rechercher la nature ou l'origine de ce bénéfice (1).

Un jugement du tribunal de Lyon (2), rendu sous l'empire de la loi de 1880, et dont la doctrine est encore applicable sous la loi de 1884, a décidé avec raison que les bénéfices provenant d'aumônes et de collectes étaient passibles de la taxe; le commissaire du gouvernement l'a d'ailleurs formellement déclaré dans la discussion au Sénat de la loi du 29 décembre 1884.

Mais où le jugement de Lyon nous paraît aller trop loin, c'est lorsqu'il assujettit à l'impôt les sommes provenant de dons ou legs faits à une congrégation ou association religieuse, avec cette clause ou sous cette condition que lesdites sommes seraient employées à la construction d'une église : cette affectation constitue une véritable donation ou un legs avec charge et comme l'impôt n'est dû que sur le revenu *net*, il ne nous paraît pas juridique de considérer les sommes ainsi recueillies comme totalement passibles de la taxe du revenu; sans doute la décision du tribunal serait exacte si l'affectation des sommes recueillies à la construction d'une église provenait de la volonté des membres de la congrégation, car l'impôt doit être perçu sur les bénéfices réalisés, sans qu'il y ait lieu de

(1) Besson, nº 378.
(2) Lyon, 24 juin 1884 (*J. E.*, nº 22336).

s'occuper de l'emploi qui en a été fait par la congrégation; mais la situation est toute autre lorsque l'affectation résulte de la volonté des donateurs : cet emploi constitue une véritable charge, qui doit être déduite des sommes passibles de l'impôt.

68. — La disposition finale de l'article 9, alinéa 2 de la loi du 29 décembre 1884 porte que « la taxe est acquittée sur la remise d'une déclaration détaillée faisant connaître distinctement la consistance et la valeur des biens appartenant à la congrégation.

« Ces sociétés seront assujetties aux vérifications autorisées par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875.

« Sont maintenues toutes les dispositions de la loi du 28 décembre 1880 qui n'ont rien de contraire à la présente loi. »

Toutes les règles que nous avons étudiées dans le chapitre IV sont applicables au recouvrement de l'impôt dû par les congrégations religieuses et autres sociétés régies par la loi du 29 décembre 1884 : ainsi la procédure est la même; les pénalités sont identiques; cela résulte des dispositions suivantes de l'article 3 de la loi du 28 décembre 1880 :

« Chaque contravention aux dispositions qui précèdent et à celles du règlement d'administration publique qui sera faite s'il y a lieu pour leur exécution, sera punie conformément à l'article 5 de la loi du 29 juin 1872. Sont maintenues toutes les dispositions de cette dernière loi et du règlement d'administration publique du 6 décembre 1872 qui n'ont rien de contraire aux présentes dispositions. »

Et ces dispositions de l'article 3 de la loi de 1880 se trouvent elles-mêmes maintenues par l'article 9 de la loi du 29 décembre 1884.

Il n'y a, au point de vue du recouvrement de l'impôt, que deux différences à signaler entre les sociétés soumises au régime de la loi du 29 juin 1872, et celles régies par la loi de 1884 :

1° Les *époques de paiement* ne sont pas les mêmes : d'après la loi de 1872 le paiement a lieu dans les vingt premiers jours de chaque trimestre; d'après la loi de 1880, le paiement a lieu en une seule fois dans les trois premiers mois de l'année suivante :

« Le paiement de la taxe applicable à l'année expirée sera fait par la société ou l'association dans les trois premiers mois de l'année suivante, sur la remise des extraits de délibérations, comptes rendus ou documents analogues, et de la déclaration souscrite conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII. »

Cette disposition finale a été modifiée par la loi de 1884 : le paiement n'est pas accompagné de la remise d'extraits de délibérations, comptes rendus, etc., mais d'une déclaration détaillée faisant connaître distinctement la consistance et la valeur des biens appartenant à la congrégation.

2° La loi de 1884 contient une disposition nouvelle relativement au *droit de communication :* ce droit de communication pourra être exercé sur toutes les congrégations et sociétés régies par la loi de 1884 : auparavant le droit de communication ne pouvait être exercé que sur les sociétés par actions et les congrégations reconnues, qui sont des établissements d'utilité publique.

POSITIONS

Positions prises dans la thèse.

I. — DROIT ROMAIN

I. — *La vicesima hereditatium* frappait les biens de citoyens romains situés en province.

II. — L'impôt sur les successions remonte à la *lex Voconia*.

III. — Les proches parents exemptés du paiement de la *vicesima hereditatium* étaient les *decem personæ*, à qui le prêteur attribuait la *bonorum possessio* avant le *manumissor extraneus*.

IV. — *La vicesima hereditatium* était perçue sur l'actif net.

II. — DROIT FRANÇAIS

I. — Les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ne doivent pas l'impôt de 3 pour 100 sur les intérêts de leurs emprunts.

II. — Les emprunts contractés sous forme de titres négociables sont seuls commis à l'impôt sur le revenu.

III. — L'ouverture de crédit en compte-courant n'est pas assujettie à l'impôt sur le revenu.

IV. — La présomption de 5 pour 100 de revenu établie par l'article 2 de la loi du 29 juin 1872 ne constitue pas un forfait.

Positions prises en dehors de la thèse.

I. — DROIT ROMAIN

I. — La *fidejussio* contractée *in duriorem causam* était nulle pour le tout.

II. — Dans la stipulation de peine, faite avec un terme, la peine n'était pas encourue par la seule inexécution du débiteur; il fallait de plus que le débiteur fût en faute.

III. — La distinction des servitudes urbaines et rurales reposait uniquement sur la qualité du fonds dominant.

IV. — La prescription libératoire ne laissait pas subsister d'obligation naturelle.

II. — DROIT CIVIL

V. — Les sociétés civiles constituent des personnes morales.

VI. — D'après l'article 1734 du Code civil, tel qu'il a été modifié par la loi du 5 janvier 1883, le locataire d'un appartement chez lequel le feu a pris naissance, n'est responsable du dommage que proportionnellement à la valeur locative de son appartement.

VII. — Le louage d'immeuble ne confère pas au preneur un droit réel.

VIII. — L'emphytéose constitue un droit réel susceptible d'hypothèque.

III. — PROCÉDURE CIVILE

IX. — La femme mariée à un militaire a le droit de saisir, arrêter la pension de retraite de son mari pour avoir paiement d'une pension alimentaire.

IV. — DROIT COMMERCIAL

X. — Le caractère constitutif de l'action dans les sociétés réside dans la négociabilité.

XI. — Une société nulle ne peut être mise en faillite.

V. — DROIT INTERNATIONAL PRIVÉ

XII. — Les tribunaux français chargés de donner l'*exequatur* à un jugement rendu par un tribunal étranger n'ont pas le droit de réviser le jugement au fond, alors même qu'il s'agirait d'un jugement rendu contre un Français.

Vu par le Président de la Thèse,
CH. LYON-CAEN.

Vu par le Doyen :
CH. BEUDANT.

VU :
et permis d'imprimer,
Le Vice Recteur
de l'Académie de Paris,
GRÉARD.

TABLE DES MATIÈRES

DROIT ROMAIN

L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS ET LES LIBÉRALITÉS TESTAMENTAIRES DANS L'EMPIRE ROMAIN.

CHAPITRE IV. — Du recouvrement.

DROIT FRANÇAIS

L'IMPOT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES

CHAPITRE PREMIER. — Sociétés et établissements publics assujettis.

Section I. — Sociétés payant l'impôt sur le revenu de leurs actions et parts d'intérêts.

Section II. — Sociétés et établissements publics payant l'impôt sur le revenu de leurs obligations et emprunts.

CHAPITRE II. — **Revenus passibles de la taxe.**

Section I. — Revenu des actions et parts d'intérêt.

Section II. — Intérêts des emprunts et obligations.

Section III. — Lots et primes de remboursement.

CHAPITRE III. — Détermination du revenu.

CHAPITRE IV. — Questions diverses relatives au recouvrement

Section I. — Du mode de paiement de l'impôt.

Section II. — Procédure, pénalités et prescription.

CHAPITRE V. — Valeurs étrangères.

Section I. — Valeurs étrangères passibles de l'impôt.

Section II. — Base de la taxe et détermination du revenu.

PARIS. — E. DE SOYE ET FILS, IMPRIMEURS, 18, RUE DES FOSSÉS-SAINT-JACQUES.

